

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 26 de mayo de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Inversión del sujeto pasivo — Artículo 198, apartado 2 — Oro sin elaborar y productos semielaborados de oro — Concepto — Artículo 199, apartado 1, letra d), y anexo VI — Material usado, residuos y desechos — Lingotes derivados de la fundición de diferentes objetos y desechos, que están destinados a que de ellos pueda extraerse oro y cuyo oro es de una pureza superior a 325 milésimas»

En el asunto C-550/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación del Este, Dinamarca), mediante resolución de 26 de noviembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de noviembre de 2014, en el procedimiento seguido entre

Envirotec Denmark ApS

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader, el Sr. A. Rosas, la Sra. A. Prechal y el Sr. E. Jarašič (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. C. Thorning, en calidad de agente, asistido por la Sra. B. Søres Petersen, advokat;
- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. K. Kraavi-Käerdi, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Owsiany-Hornung y M. Clausen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de diciembre de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio seguido entre Envirotec Denmark ApS (en lo sucesivo, «Envirotec») y el Ministerio de Hacienda (Skatteministeriet) en relación con una resolución de las autoridades tributarias por la que se denegaba la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por Envirotec durante el cuarto trimestre de 2011.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 De conformidad con el considerando 8 de la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE - régimen especial aplicable al oro de inversión (DO 1998, L 281, p. 31):

«Considerando que la experiencia ha demostrado que, con respecto a la mayor parte de las entregas de oro de más de un determinado grado de pureza la aplicación de un mecanismo de [inversión del sujeto pasivo] puede ayudar a evitar el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar la carga financiera de la operación; que resulta justificado permitir a los Estados miembros utilizar dicho mecanismo; [...]

4 Bajo el título «Régimen especial aplicable al oro de inversión», el artículo 20^{ter} de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; correcciones de errores en DO 1992, L 272, p. 72, y DO 1993, L 197, p. 57), en la redacción que le dio la Directiva 98/80, establece lo siguiente:

«[...]

F. Procedimiento de [inversión del sujeto pasivo]

No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21, modificado por la letra g) del artículo 28 *octies*[,] en el caso de las entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas o de las entregas de oro de inversión en que se haya hecho uso de una opción contemplada en la letra C del presente artículo, los Estados miembros podrán designar como deudor del impuesto al comprador, con arreglo a los procedimientos y condiciones que establezcan. Cuando hagan uso de esta facultad, los Estados miembros tomarán las medidas necesarias para que la persona designada como sujeta al pago del impuesto cumpla con las obligaciones de declaración y de pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22.

[...]»

5 Según los considerandos 42 y 55 de la Directiva del IVA,

«(42) Es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra

la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones.

[...]

(55) A fin de impedir el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar las cargas financieras correspondientes a la entrega de oro de pureza superior a cierto grado, resulta justificado autorizar a los Estados miembros para que designen al comprador como deudor del impuesto.»

6 De conformidad con el artículo 193 de la misma Directiva,

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* [...]»

7 El artículo 198, apartado 2, de dicha Directiva establece lo siguiente:

«Cuando una entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas, o una entrega de oro de inversión[,] [...] sea efectuada por un sujeto pasivo [...] los Estados miembros podrán designar como deudor del impuesto al adquirente.»

8 El artículo 199, apartado 1, de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

[...]

d) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI;

[...]»

9 El anexo VI de la Directiva del IVA, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios contemplados en el artículo 199, apartado 1, letra d)», está redactado en los términos siguientes:

«1) Entrega de residuos férricos y no férricos, desechos y materiales usados, incluida la entrega de productos semiacabados derivados de la transformación, fabricación o fundición de metales férricos o no férricos o sus aleaciones.

2) Entrega de productos férricos y no férricos semitransformados y prestación de determinados servicios de transformación conexos.

3) Entrega de residuos y otros materiales reciclables consistentes en metales férricos y no férricos y sus aleaciones, escorias, cenizas, limaduras y residuos industriales que contengan metales o sus aleaciones [...]

4) Entrega de residuos férricos y residuos metálicos, así como otros residuos, recortes, desechos [...]

5) Entrega de los materiales mencionados en el presente anexo, una vez transformados mediante su limpieza, pulido, selección, fragmentación, compresión o fundición en lingotes.

[...]

Derecho danés

10 El legislador danés hizo uso de la facultad que le ofrece el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA para prever un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para determinadas entregas de oro. Para ello, el artículo 46, apartado 1, punto 4, de la Ley danesa del IVA (Momsloven) establece lo siguiente:

«Corresponderá abonar el impuesto al sujeto pasivo que efectúe en el interior del país entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas. No obstante, será deudor del impuesto el destinatario de los bienes o servicios cuando:

[...]

4) El destinatario sea una empresa nacional registrada que reciba oro de inversión sujeto al impuesto [...] u oro sin elaborar o productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas.»

11 Por el contrario, en la fecha de los hechos del asunto principal el legislador danés no había hecho uso de la facultad que le ofrece el artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA para prever un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para determinadas entregas de material usado, residuos y desechos y para la prestación de determinados servicios conexos.

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 La empresa Envirotec tiene por ámbito de actividad el comercio en metales preciosos. En el cuarto trimestre de 2011 compró, en veinticuatro operaciones separadas, veinticuatro lingotes compuestos por distintos materiales que habían sido fundidos conjuntamente y con un contenido medio de oro, según el lingote, de 500 a 600 milésimas de su peso respectivo.

13 Envirotec compró dichos lingotes a otra empresa danesa, Dansk Metalopkøb ApS, que era la que los había fundido. Entre otras cosas, estaban compuestos por joyas viejas, cubiertos, relojes y residuos industriales.

14 Previamente a su adquisición por parte de Envirotec, los lingotes se enviaron al socio de ésta en los Países Bajos, Remondis Argentia BV, que debía comprárselos después con la intención de reextraer el oro que contenían, para que calculara por separado el contenido de oro de cada lingote.

15 Por todas las operaciones, Envirotec pagó a Dansk Metalopkøb la cantidad de 1 099 695 coronas danesas (DKK), equivalentes a unos 147 000 euros, en concepto de IVA, incluyendo dicho importe en su declaración del IVA del cuarto trimestre de 2011, y solicitando su deducción como IVA soportado. Dansk Metalopkøb no pagó el IVA a las autoridades tributarias y posteriormente fue objeto de disolución y liquidación por insolvencia.

16 El 7 de marzo de 2012 las autoridades tributarias resolvieron que el IVA que Envirotec había abonado a Dansk Metalopkøb no podía deducirse, al entender que a los lingotes en cuestión les era aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 46, apartado 1, punto 4, de la Ley danesa del IVA, por tratarse «de oro sin elaborar o de productos

semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas».

17 Envirotec impugnó la resolución de las autoridades tributarias ante el Landsskatteretten (máxima autoridad administrativa danesa en materia fiscal), el cual, mediante otra resolución de 24 de mayo de 2012, confirmó la primera resolución. Envirotec recurrió ante el Helsingør Ret (Tribunal de Distrito de Elsinor, Dinamarca), que confirmó la resolución del Landsskatteretten mediante sentencia de 25 de febrero de 2014.

18 Mediante escrito de 10 de marzo de 2014, Envirotec recurrió dicha sentencia ante el Østre Landsret (Tribunal de Apelación del Este), solicitando que se condenase al Ministerio de Hacienda a pagarle la cantidad de 1 099 695 DKK (unos 147 000 euros) más intereses. En apoyo de su demanda, Envirotec alega que los lingotes controvertidos en el asunto principal no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, por no tratarse de productos acabados que sean oro de inversión ni de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro, sino que están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 199, apartado 1, letra d), de la misma Directiva, que es la disposición aplicable a los desechos, incluidos los de oro.

19 El Ministerio de Hacienda solicita la desestimación del recurso, por entender que los lingotes están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA y que, a ese respecto, lo determinante es que no se trata de productos acabados y que la disposición constituye una *lex specialis* aplicable al comercio de oro, mientras que el artículo 199 de la misma Directiva es una disposición relativa a los desechos de metal. Según el Ministerio de Hacienda, dicha interpretación se ve confirmada por el objetivo de la primera disposición, que es la lucha contra el fraude fiscal. Afirma que, por tanto, debería considerarse que los lingotes en cuestión son oro o productos de oro, puesto que es su contenido de oro lo que les otorga valor de mercado y dado que se crean con el fin de volver a vender el oro que contienen.

20 El tribunal remitente realiza la observación de que no hay nada en el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, ni en la disposición que la precedió, ni en el preámbulo de la Directiva 98/80, ni tampoco en las distintas versiones lingüísticas de la disposición citada que aclare si la misma es de aplicación a los productos de un contenido elevado de oro (como son los lingotes controvertidos en el asunto principal) que no formen parte directamente de la fabricación de un determinado producto acabado.

21 Según dicho tribunal remitente, la circunstancia de que el objetivo del artículo sea evitar el fraude fiscal avala una interpretación amplia de la disposición que incluya, además del oro de inversión y el oro en bruto, al oro que sufra cualquier transformación y con independencia de la fase de elaboración en que se encuentre, siempre que su contenido de oro sea de al menos 325 milésimas y su valor se determine únicamente en función del valor del oro que contenga. No obstante, también cabe optar, según el tribunal remitente, por una interpretación estricta: que la disposición sea de aplicación únicamente al oro que esté en una fase intermedia entre el oro en bruto y el producto acabado. El tribunal remitente sostiene que, en concreto, la circunstancia de que los residuos metálicos se regulen en el artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA puede respaldar esta segunda interpretación.

22 Así las cosas, el Østre Landsret (Tribunal de Apelación del Este) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Están incluidos los lingotes compuestos por una aleación tosca y aleatoria de desechos de distintos objetos metálicos que contienen oro en la expresión «oro sin elaborar o productos semielaborados de oro», a efectos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA?

Puede considerarse probado que los lingotes están compuestos por una aleación tosca y aleatoria de desechos de distintos objetos metálicos que contienen oro y que, además de oro, también pueden contener materiales orgánicos, como dientes, goma, PVC, y metales o materiales como cobre, estaño, níquel, amalgama, restos de pilas que incluyen mercurio y plomo, así como diversas sustancias tóxicas, etc. Por lo tanto, no se trata de un producto que contiene oro destinado a ser transformado directamente para obtener un producto acabado. Por otra parte, el lingote es un producto elaborado (una aleación), que a modo de estadio intermedio se crea con el fin de extraer el oro que contiene. Los lingotes tienen un elevado contenido de oro, de entre 500 y 600 milésimas por término medio, y por lo tanto netamente superior a las 325 milésimas. Una vez extraído, su contenido de oro se destina a la fabricación de productos de oro o que contienen oro.

A efectos de responder a la cuestión, puede asimismo considerarse probado que los lingotes no pueden formar parte directamente de otros productos, ya que deben someterse previamente a un proceso mediante el cual los metales se separan de las sustancias no metálicas y peligrosas y otras similares, siendo éstas eliminadas mediante la fusión o extraídas.»

Sobre la cuestión prejudicial

23 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que es de aplicación a una entrega de lingotes que, como los controvertidos en el asunto principal, están compuestos por una aleación tosca y aleatoria que es resultado de fundir desechos y distintos objetos metálicos que contienen oro y por otros metales, materiales y sustancias y que, según el lingote de que se trate, tienen un contenido de oro de entre 500 y 600 milésimas.

24 El artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA establece que, cuando una entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas, o una entrega de oro de inversión, sea efectuada por un sujeto pasivo, los Estados miembros podrán designar como deudor del impuesto al adquiriente. Tal como indica la resolución de remisión, el legislador danés hizo uso de la facultad que le concede dicha disposición.

25 En el presente asunto se ha de señalar de entrada que, según el propio tenor de la disposición, ésta no es de aplicación a los productos acabados, con la excepción del «oro de inversión». No obstante, es pacífico que el concepto de «oro de inversión» no incluye bienes de las características de los lingotes controvertidos en el asunto principal.

26 Por otra parte, ni en el artículo 198 de la Directiva del IVA ni en el resto de la misma, ni en la Directiva 98/80 (que es el antecedente del contenido del propio artículo 198, apartado 2) se precisa qué se haya de entender por ese concepto de «oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas».

27 De conformidad con jurisprudencia ya reiterada del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión deben tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y el objetivo perseguido por la normativa de la que forma parte (sentencias de 26 de enero de 2012, *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, apartado 26, y de 19 de julio de 2012, *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, apartado 27 y la jurisprudencia en él citada). Igualmente, la

determinación del significado y del alcance de los términos no definidos por el Derecho de la Unión debe efectuarse conforme al sentido habitual de éstos en el lenguaje corriente, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa correspondiente (véase en ese sentido la sentencia de 13 de diciembre de 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, EU:C:2012:799, apartado 25 y jurisprudencia citada).

28 Por otra parte, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas, no podrá apreciarse el alcance de la disposición de que se trate según una interpretación exclusivamente textual, sino que deberá apreciarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integre (véanse en ese sentido las sentencias de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, apartado 22 y jurisprudencia citada).

29 Por lo que se refiere, en primer lugar, al tenor del concepto de «oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas», se ha de observar para empezar, tal como en esencia señaló la Abogado General en los puntos 20 a 23, 26 a 30, 57 y 63 de sus conclusiones, que, según las versiones lingüísticas del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, los términos «oro sin elaborar» pueden referirse al oro en bruto, al oro como metal puro o incluso a cualquier material que contenga una parte de oro.

30 Además, si bien los términos «productos semielaborados» se refieren en el lenguaje corriente a los bienes que ya han sido objeto de un trabajo o transformación pero que están todavía destinados a sufrir otra transformación, el sentido habitual de dichos términos no permite dilucidar de manera uniforme en las distintas versiones lingüísticas a qué etapa exacta de transformación de los productos en cuestión se están refiriendo, y sólo permite determinar que no se trata ni de productos que no hayan sido anteriormente nunca objeto de un trabajo o transformación ni de productos ya acabados.

31 Por último, si se toma de manera literal, el requisito de la pureza mínima de oro de 325 milésimas que se menciona en el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA puede referirse, al menos en determinadas versiones lingüísticas, tanto al concepto de «oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro» de la disposición como, en un sentido más restringido, sólo al concepto de «productos semielaborados de oro» que también aparece en la misma disposición.

32 De lo anterior se deduce que el tenor del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA no basta por sí mismo para dilucidar si los bienes de las características de los lingotes controvertidos en el asunto principal están comprendidos en su ámbito de aplicación y, si es así, en qué condiciones lo están.

33 Por lo que se refiere, en segundo lugar, al contexto en que se sitúa el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, ha de recordarse que la disposición permite a los Estados miembros establecer, en las situaciones que contempla, un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sujeta al impuesto. Así pues, dicha disposición constituye una excepción al principio, que figura en el artículo 193 de esa Directiva, de que son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada. Por lo tanto, la disposición debe ser interpretada de manera restrictiva, lo cual, sin embargo, no puede privarla de su eficacia (véase por analogía la sentencia de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, apartados 23 y 31 y jurisprudencia citada).

34 En el mismo sentido que lo hace el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, el artículo 199, apartado 1, letra d), de la misma norma faculta a los Estados miembros para

instaurar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en esta ocasión para las entregas de material usado, residuos y desechos enumeradas en el anexo VI de dicha Directiva. Según el punto 5 del anexo, ello incluye concretamente la «entrega de los materiales mencionados en el presente anexo, una vez transformados mediante su [...] fundición en lingotes». En particular, el punto 1 del anexo se refiere a la «entrega de residuos férricos y no férricos, desechos y materiales usados», el punto 2 a la «entrega de productos férricos y no férricos semitransformados», el punto 3 a la «entrega de residuos y otros materiales reciclables consistentes en metales férricos y no férricos y sus aleaciones» y el punto 4 a la «entrega de residuos férricos y residuos metálicos, así como otros residuos, recortes [y] desechos». Pues bien, tal como indica la resolución de remisión, en el momento de los hechos del asunto principal el legislador danés no había hecho uso de la facultad que prevé el artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA para instaurar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para las entregas de material usado, residuos y desechos enumeradas en el anexo VI de dicha Directiva.

35 La resolución de remisión indica asimismo que, si bien los lingotes controvertidos en el asunto principal tienen un contenido de oro de entre 500 y 600 milésimas, resultan de la fundición de distintos objetos viejos y desechos y residuos industriales, contienen metales y materiales diversos y no son utilizables en el estado en que se encuentran sino que, antes de que se utilicen sus componentes, deben someterse a un proceso que separe los metales de las sustancias no metálicas y extraiga otras sustancias.

36 Envirotec se apoya en los datos mencionados para llegar a la conclusión de que el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA no es de aplicación a esos lingotes y de que, por lo tanto, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no es de aplicación a la entrega de dichos bienes, al entender que se trata de residuos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 199, apartado 1, letra d), de la misma Directiva.

37 Procede observar que, basándose únicamente en el tenor de dichas disposiciones, no cabe descartar que los bienes de las características de los lingotes controvertidos en el asunto principal puedan estar comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, por tratarse de lingotes derivados de la fundición de distintos residuos no férricos, desechos y materiales usados y de materiales reciclables consistentes en dichos metales.

38 No obstante, en la Directiva del IVA no hay nada que indique que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo que se prevé en su artículo 199, apartado 1, letra d), y el mecanismo de inversión del sujeto pasivo que se prevé en su artículo 198, apartado 2, sean mutuamente excluyentes, ya que a ese respecto podría considerarse que la segunda de ambas disposiciones fuera una *lex specialis* relativa a los productos concretos a que se refiere su texto.

39 Por tanto, resulta obligado declarar que el contexto en que se sitúa el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA no permite dilucidar con certeza el ámbito de aplicación de esa disposición. Por tanto, en tercer lugar, se ha de analizar el objetivo perseguido por la disposición.

40 A ese respecto, el considerando 42 de la Directiva del IVA indica que los regímenes de inversión del sujeto pasivo que pueden establecer los Estados miembros en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones tienen por objeto simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales. Ese mismo objetivo se refleja en el considerando 55 de la Directiva del IVA, que, a ese respecto, recoge lo que indicaba el considerando 8 de la Directiva 98/80 cuando afirma que, «a fin de impedir el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar las cargas financieras correspondientes a la entrega de oro de pureza superior a cierto grado, resulta justificado autorizar a los Estados miembros para que designen al comprador como deudor del impuesto».

41 Pues bien, tal como señaló en esencia la Abogado General en los puntos 49 y 50 de sus conclusiones, lo que hace a determinados bienes (incluido el oro) proclives al fraude fiscal y, por lo tanto, justifica la aplicación de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para su entrega es que poseen un alto valor de mercado en relación con su tamaño, ya que esa característica hace que sean fácilmente transportables. Por lo que se refiere al comercio de oro, cuando no estamos ante productos acabados como sería una joya, lo que determina el valor es el contenido de oro que contiene el bien en cuestión. Por consiguiente, el riesgo de fraude fiscal tiende a ser mayor cuanto mayor es el contenido de oro del bien.

42 De ello se deduce que, habida cuenta del objetivo principal que persigue el legislador de la Unión, el grado de pureza del oro del bien en cuestión resulta decisivo a la hora de dilucidar si una entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, que, por tanto, no son productos acabados, está o no comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA.

43 Por otra parte, se ha de observar que, si se optara por interpretar el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA en el sentido de que la disposición, una vez puesta en práctica por un Estado miembro, no es de aplicación a los lingotes de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas, se podría estar menoscabando con ello la consecución plena del objetivo de lucha contra el fraude fiscal que, en función de las particularidades de dicho metal precioso, persigue concretamente el legislador de la Unión. Cuestión distinta es si, cuando tienen una pureza de oro inferior a 325 milésimas, los lingotes compuestos por «residuos» o «material usado» pueden estar comprendidos en el mecanismo de inversión del sujeto pasivo que se prevé en el artículo 199, apartado 1, letra d), de la misma Directiva, siempre que dicho mecanismo sea establecido por alguno de los Estados miembros.

44 Por último, para dar respuesta a la cuestión prejudicial planteada no resulta necesario dilucidar si, a efectos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, los bienes de las características de los lingotes controvertidos en el asunto principal están incluidos en el concepto de «oro sin elaborar» o más bien en el de «productos semielaborados».

45 Habida cuenta de todos los razonamientos anteriores, se ha de responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que sí es de aplicación a una entrega de lingotes que, como los controvertidos en el asunto principal, están compuestos por una aleación tosca y aleatoria que es resultado de fundir desechos y distintos objetos metálicos que contienen oro y por otros metales, materiales y sustancias y que, según el lingote de que se trate, tienen un contenido de oro de entre 500 y 600 milésimas.

Costas

46 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de incidente

promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 198, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que sí es de aplicación a una entrega de lingotes que, como los controvertidos en el asunto principal, están compuestos por una aleación tosca y aleatoria que es resultado de fundir desechos y distintos objetos metálicos que contienen oro y por otros metales, materiales y sustancias y que, según el lingote de que se trate, tienen un contenido de oro de entre 500 y 600 milésimas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: danés.