

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
SRA. CHRISTINE STIX-HACKL  
presentadas el 10 de julio de 2003<sup>1</sup>

## I. Introducción

1. El presente procedimiento prejudicial versa sobre la interpretación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Se aborda la cuestión de si los animales vivos, en general, y los caballos, en particular, pueden ser considerados bienes de ocasión.

artículo, que fue añadido por la Directiva 94/5/CE,<sup>2</sup> lleva por título «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección».

3. El artículo 26 *bis*, parte B, establece un régimen especial para los sujetos pasivos revendedores. Con arreglo a dicho régimen, las entregas de, entre otras cosas, bienes de ocasión efectuadas por sujetos pasivos revendedores están sujetas a un régimen especial de imposición del margen beneficiario que éstos obtengan. El margen sujeto a gravamen corresponderá a la diferencia entre el precio de reventa y el precio de compra. Quedan comprendidos los bienes de ocasión entregados al revendedor por una persona que no sea sujeto pasivo.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho comunitario

2. Resulta aquí pertinente lo dispuesto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva. Este

4. El artículo 26 *bis*, parte A, contiene una serie de definiciones legales. La definición

<sup>1</sup> — Lengua original: alemán.

<sup>2</sup> — Directiva del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO L 60, p. 16).

legal del concepto de «bienes de ocasión» se encuentra en el artículo 26 *bis*, parte A, letra d), y tiene el siguiente tenor:

«“Bienes de ocasión”, los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, y que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades, ni metales preciosos o piedras preciosas con arreglo a la definición de los Estados miembros;»

#### B. Derecho nacional

5. El capítulo 9a de la Mervärdeskattlag (1994:200) (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre el valor añadido») contiene disposiciones especiales sobre bienes de ocasión, objetos de arte, de colección y antigüedades. Los bienes de ocasión son, de conformidad con el capítulo 9a, artículo 4, bienes usados o que —con determinadas excepciones, no aplicables al presente asunto— son susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación.

6. Las disposiciones del capítulo 9a de la Ley del impuesto sobre el valor añadido adaptan el Derecho interno a la normativa comunitaria en esta materia.

#### III. Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

7. Förvaltnings AB Stenholmen (en lo sucesivo, «Stenholmen») quería ejercer la actividad de comprar caballos jóvenes a particulares para entrenarlos como caballos de silla y posteriormente revenderlos. Al objeto de cerciorarse sobre las consecuencias fiscales de la actividad proyectada, Stenholmen planteó la siguiente cuestión al Skatterättsnämnd:

«¿Debe considerarse que un caballo, que se compra joven y sin domar a un particular (que no es criador) y que, tras ser entrenado como caballo de silla, es revendido, constituye un bien de ocasión en el momento de la reventa al que se aplican las normas de imposición del margen de beneficio?»

8. El Skatterättsnämnd dio una respuesta negativa a esta cuestión, mediante dictamen previo de 12 de noviembre de 2001 basado en los fundamentos que se exponen a continuación en los puntos 9 a 14.

9. El capítulo 9a de la Ley del impuesto sobre el valor añadido contiene disposiciones relativas a la denominada imposición del margen beneficiario obtenido por un revendedor sujeto pasivo mediante la entrega, entre otras cosas, de bienes de ocasión. Por bienes de ocasión se entiende, de conformidad con el artículo 4, los bienes que hayan sido usados o reúnan las condiciones adecuadas para ser nuevamente usados, directamente o previa reparación, con la excepción, expresada de

forma simplificada, de los inmuebles, objetos de arte o de colección, de las antigüedades y de los bienes compuestos totalmente o en su mayor parte por oro, plata o platino, incluidas las piedras preciosas sin montar naturales o sintéticas. Los objetos de arte o de colección y las antigüedades a los que se aplican también las disposiciones del capítulo 9 aparecen definidos en los anteriores artículos 5 a 7. Por sujeto pasivo revendedor se entiende, con arreglo al artículo 8, apartado 1, el sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compra o importa para su posterior venta bienes de ocasión, objetos de arte y de colección o antigüedades.

haber sido utilizado, el bien ha de ser susceptible de recibir un nuevo uso, directamente o previa reparación. Por tanto, según la definición, para apreciar si un bien es de ocasión debe tenerse en cuenta el momento de la adquisición del bien por el –posterior– revendedor. Lo mismo cabe deducir de las disposiciones que definen el concepto de sujeto pasivo revendedor. El bien debe ser revendido, pues, en el estado en el que se haya adquirido o –debe suponerse– después de haber sido recuperado para su uso mediante reparación en el caso de que se haya deteriorado y no pueda destinarse a la función que se espera de dicho bien.

10. De conformidad con el capítulo 1, artículo 6, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, se entiende por bienes los bienes corporales, entre los que se cuentan los bienes inmuebles y el gas, así como el calor y el frío y la energía eléctrica. Según el Skatterättsnämnd, los animales vivos constituyen bienes a efectos del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a esta definición. Sin embargo, en el presente asunto, se suscita la cuestión de si los caballos adquiridos para su posterior reventa, después de un cierto entrenamiento, constituyen bienes de ocasión a los que pueden aplicarse las normas relativas a la imposición del margen beneficiario. No se consideran incluidos los bienes muebles, por ejemplo, el material, que se afectan a una actividad, puesto que no se destinan a la reventa.

12. De ello se sigue manifiestamente que, antes de su venta y durante el período en que se encuentre en poder del revendedor, el bien no puede ser modificado ni adquirir de otro modo cualidades que influyan en su valor, salvo mediante reparación. Esta apreciación ha de entenderse válida con independencia de si las cualidades se adquieren a través de un proceso biológico o de cualquier otra manera. Los organismos vivos en crecimiento, ya se trate de animales o de vegetales, sufren durante su ciclo vital alteraciones tales que puede considerarse que están continuamente adquiriendo, en mayor o menor medida, nuevas cualidades que pueden influir en su valor.

11. De la definición del concepto de «bien de ocasión» ha de inferirse que, aparte de

13. Asimismo, ha de observarse que, con independencia del concepto de «bienes de ocasión», no cabe duda alguna de que los bienes mencionados en el capítulo 9a de la

Ley del impuesto sobre el valor añadido son objetos inanimados que, con excepción de ciertos objetos de colección, han sido «fabricados». En el lenguaje usual se reserva también el concepto de bienes de ocasión a este tipo de objetos y no se extiende a los organismos vivos. El propio término de reparación indica que se trata de objetos manufacturados que recuperan su función una vez reparados.

tiva en materia del impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, considerar «de ocasión» a un animal vivo resulta difícilmente compatible con el lenguaje usual. Dicho órgano jurisdiccional no tiene conocimiento de que hasta ahora se haya solicitado al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre el alcance del concepto de bien de ocasión.

14. Habida cuenta de las anteriores consideraciones y del hecho de que, además, el animal de que se trata en el presente asunto adquiere las destrezas propias de un caballo de silla, destrezas que no poseía antes o que, por lo menos, no poseía en el mismo grado en el momento en el que fue adquirido por Stenholmen, la venta de caballos no puede calificarse de entrega de bienes de ocasión. En consecuencia, las disposiciones del capítulo 9a de la Ley del impuesto sobre el valor añadido no son aplicables a las entregas efectuadas por Stenholmen.

17. El Regeringsrätt alberga dudas sobre la interpretación del concepto y ha planteado al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

15. Stenholmen interpuso recurso contra esta resolución previa ante el Regeringsrätt (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo), en el que solicitó que se diera a la pregunta una respuesta afirmativa. El Riksskatteverket (Administración Tributaria) solicitó la ratificación de la resolución previa.

16. A juicio del Regeringsrätt, los animales y otros organismos vivos constituyen, sin duda alguna, bienes a efectos de la norma-

1) ¿Puede considerarse que un animal es un bien de ocasión? En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la cuestión siguiente:

2) ¿Debe considerarse un bien de ocasión un animal que se compra a un particular (que no es criador) y que, tras ser entrenado para un uso concreto, es revendido?

#### IV. Sobre la primera cuestión prejudicial

18. La primera cuestión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva.

##### A. Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

19. *Stenholmen* expone en primer lugar las tesis defendidas ante y por las autoridades nacionales. A continuación, invoca la jurisprudencia del Tribunal de Justicia<sup>3</sup> sobre la calificación jurídica de los animales como bienes a efectos de la normativa relativa al impuesto sobre el valor añadido. A su juicio, de la definición legal contenida en el artículo 26 *bis*, parte A, letra d), no cabe deducir otra cosa. Asimismo considera que abogan por la inclusión de los animales en dicho concepto el objetivo de evitar la doble imposición y el de garantizar la igualdad de trato, en materia de competencia, del comercio con bienes de ocasión, objetivo este último que persigue el régimen de imposición del margen beneficiario.

20. A juicio del *Riksskatteverket*, no cabe duda de que los animales deben ser considerados bienes a efectos de la Sexta Directiva, pero no bienes de ocasión a efectos del artículo 26 *bis*. Los animales están excluidos de tal concepto porque no pueden ser revendidos ni en el estado en que

fueron comprados ni pueden ser reparados. Los caballos no entrenados no merecen la calificación de bienes de ocasión en la misma medida en que tampoco la merecen otros organismos vivos y sus frutos, como, por ejemplo, las bayas y los champiñones. Además, ha de evitarse que sean gravados con cualquier tipo de impuesto.

21. La *Comisión* estima que el anexo A de la Sexta Directiva incluye también la cría de animales y que el anexo C menciona, entre otros, a los caballos. De ello deduce que procede calificar a los caballos como bienes de ocasión.

##### B. Apreciación

22. En primer lugar, ha de señalarse que mediante la cuestión prejudicial se pregunta si los animales *pueden* ser considerados como bienes de ocasión a efectos del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva, y no si *deben* ser considerados como tales en todos los casos.

23. Además, ha de ponerse de relieve que la clasificación de Derecho civil de los animales como cosas o como una categoría propia carece de pertinencia para la solución de

3 — Sentencia de 21 de junio de 1988, *Tattersalls Ltd* (10/87, Rec. p. 3281).

esta cuestión, que se refiere a la normativa en materia del impuesto sobre el valor añadido. Ello es así, en primer lugar, porque el concepto de bien de ocasión debe interpretarse de forma autónoma en el marco del Derecho comunitario y, en segundo lugar, porque la interpretación de Derecho civil sería contraria al principio de interpretación unitaria, que reviste una particular importancia en la normativa en materia del impuesto sobre el valor añadido, puesto que, dadas las diferencias entre los Derechos civiles de cada uno de los Estados miembros, se interpretaría y se aplicaría el Derecho comunitario pertinente de forma distinta en cada Estado miembro.

24. Una primera lectura de la Sexta Directiva, que constituye el objeto del presente procedimiento, muestra el camino para responder a la primera cuestión prejudicial. Así, el anexo A, parte II, punto 1, enumera expresamente la «cría de animales». En consecuencia quedan expresamente incluidas las prestaciones relativas a los animales.

25. La definición legal del concepto de «bienes de ocasión» contenida en el artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva comprende únicamente los «bienes muebles corporales». En este contexto ha de señalarse que ni ésta ni ninguna otra disposición excluyen a los animales del ámbito de aplicación del régimen especial establecido en el artículo 26 *bis*. Los elementos establecidos en esta disposición no permiten concluir de antemano que los animales no pueden ser bienes de ocasión a efectos de la Sexta Directiva.

26. En relación con el primer elemento, «bienes», procede remitirse a una sentencia del Tribunal de Justicia según la cual los caballos deben ser considerados bienes a efectos de la normativa del impuesto sobre el valor añadido.<sup>4</sup>

27. El segundo elemento, «muebles», apunta a que los animales sí están comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha disposición. Ello es así porque los animales —el presente asunto versa sobre animales vivos— pueden en principio moverse por sí mismos, a diferencia de muchos bienes.

28. Los animales y, por tanto, los caballos cumplen asimismo el tercer elemento, «corporales», pues son seres dotados de un cuerpo.

29. Queda por examinar el cuarto requisito, a saber, que los bienes «sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación». Esta característica puede atribuirse también a los animales.

30. A esta afirmación no se opone el hecho de que los animales —y no sólo los caballos—

4 — Sentencia *Tattersalls Ltd*, citada en la nota 3 *supra*.

puedan ser entrenados y, de este modo, utilizados de un modo distinto del anterior; así, por ejemplo, en el caso de los caballos, tras un adiestramiento básico, pueden ser utilizados para la doma o los saltos, o incluso para el concurso completo.

caballos recién nacidos o las bayas silvestres. No procedería admitir estas cuestiones por razones procesales, pues no se suscitan como tales en el litigio principal.

31. En particular, los caballos objeto del presente procedimiento eran «directamente» susceptibles de utilización ya antes de la compra por Stenholmen, sólo se requería continuar su entrenamiento. No es inusual que los propietarios revendan o intercambien caballos, incluso después de que éstos hayan participado en competiciones. El comprador puede ser otro particular o bien un comerciante que revenda el caballo –en nuestro caso, tras su ulterior entrenamiento–.

34. Por último, ha de aludirse a la finalidad del artículo 26 *bis*, introducido por la Directiva 94/5/CE, finalidad que consiste en evitar la doble imposición. Ahora bien, la doble imposición se produciría precisamente si en determinados casos se sujetase a gravamen no sólo el margen beneficiario, sino la totalidad del valor.

32. Aunque se pueda sostener fundadamente la tesis de que existen casos en que no cabe considerar a un animal como un bien de ocasión, no puede deducirse de ello que los animales no quepa considerarlos por principio como bienes de ocasión. Pues bien, la cuestión del órgano jurisdiccional remitente se refiere precisamente a esta posibilidad de principio.

35. Además, con la normativa establecida en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva se pretenden evitar las desventajas competitivas para los comerciantes de bienes de ocasión. Ahora bien, este grupo de operadores económicos no sólo comprende a los anticuarios, sino que también puede abarcar a los comerciantes de caballos.

33. En el presente procedimiento no han de responderse, pues, las otras cuestiones planteadas por el Riksskatteverket sobre si deben considerarse bienes de ocasión los

36. En consecuencia, ha de responderse a la primera cuestión prejudicial que un animal puede ser considerado en principio un bien de ocasión a efectos del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva.

## V. Sobre la segunda cuestión prejudicial

### A. Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

37. *Stenholmen* sostiene que la aplicación del régimen especial para los bienes de ocasión no puede depender de las cualidades de los mismos. A la vista de la definición legal contenida en el artículo 26 *bis*, parte A, letra d), el elemento decisivo estriba en que se trate de «bienes muebles corporales». Por tanto, no cabe establecer distinciones entre las diversas clases de caballos dependiendo de su grado de adiestramiento. Así, los caballos no pueden ser considerados como un bien nuevo a tenor de la sentencia dictada en el asunto *Van Dijk's Boekhuis*.<sup>5</sup> No cabe establecer distinciones en función de quién sea el vendedor del bien, es decir, en función de si un caballo es comprado a un criador o a cualquier otra persona, por ejemplo, un particular.

38. Según *Stenholmen*, la aplicabilidad del régimen de imposición del margen beneficiario depende únicamente del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 26 *bis*, parte B, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Sin embargo, dichos requisitos no son objeto de la cuestión prejudicial.

39. *Stenholmen* añade que otros Estados miembros aplican a los caballos el régimen de imposición del margen beneficiario.

40. El *Riksskatteverket*, que examina la segunda cuestión prejudicial únicamente con carácter subsidiario, estima que la actividad económica no estriba en la reventa, sino en el entrenamiento del caballo. Sin embargo, a su juicio, el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva se aplica sólo al caso en que un bien sea comprado con vistas a su reventa. La actividad de entrenamiento consiste justamente en la modificación del bien, o sea, del caballo. A tal respecto, se está en presencia de la actividad habitual de compra con fines de modificación y de ulterior reventa. Si sólo se sometiera a gravamen el margen beneficiario, el valor añadido, en determinados casos, tributaría únicamente en la última fase de la cadena.

41. A juicio de la *Comisión*, no es el futuro uso lo que reviste importancia, sino las operaciones económicas que tenían por objeto al caballo antes de su venta al sujeto pasivo.

42. Asimismo, la *Comisión* señala que la normativa comunitaria en materia del impuesto sobre el valor añadido debe evitar la doble imposición. El sistema del impuesto sobre el valor añadido no comprende, a su juicio, los animales recién nacidos que no estaban sujetos al impuesto sobre el valor añadido antes de su entrega al revendedor, pero sí los animales que en un primer momento han sido entregados a una

<sup>5</sup> — Sentencia de 14 de mayo de 1985 (139/84, Rec. p. 1405).

persona no sujeto pasivo y posteriormente vendidos a un revendedor.

## B. *Apreciación*

43. En primer lugar, ha de señalarse que la segunda cuestión prejudicial también versa solamente sobre un determinado aspecto del régimen especial del artículo 26 *bis*, de la Sexta Directiva, a saber, el régimen de imposición del margen beneficiario, y, en particular, el requisito de aplicación «bienes de ocasión». Se trata aquí, pues, de la interpretación del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva, si bien la segunda cuestión prejudicial, a diferencia de la primera, no tiene por objeto el problema jurídico general de la clasificación de los animales como bienes, sino –sobre la base del procedimiento principal– la calificación específica como bien de ocasión de un animal que se compra a un particular que no es criador y, tras ser entrenado para un uso concreto, es revendido.

44. Esta cuestión jurídica se suscita, a la luz de la normativa en materia del impuesto sobre el valor añadido, en el contexto económico siguiente:

En el presente procedimiento se da, como es habitual, una cadena de compras, cadena que, sin embargo, con la excepción del consumidor final, no está compuesta únicamente por empresas. Antes bien, uno de

los eslabones es una persona que no es sujeto pasivo, a saber, un particular. No reviste aquí importancia alguna si éste ha comprado a un particular o a un comerciante –por ejemplo, el criador– el caballo que luego ha vendido a un sujeto pasivo, a saber, el denominado revendedor. El revendedor compra el caballo para entrenarlo. Con arreglo a los hechos del procedimiento principal, se trata, en concreto, de un nuevo entrenamiento de un caballo ya adiestrado.

45. El hecho de que en la cadena aparezca un particular constituye ciertamente una singularidad frente a la cadena de ventas «normal», pero tal singularidad no se da únicamente en el comercio con caballos. La propia disposición del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva contiene ejemplos relevantes de bienes que se compran a menudo a particulares, como joyas o antigüedades.

46. De mis consideraciones sobre la primera cuestión prejudicial relativa al tenor del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva se deduce, con respecto a la segunda cuestión prejudicial, que los animales comprados a un particular que no es criador pueden ser considerados bienes de ocasión. En concreto, la adquisición a un particular no afecta a la calificación como bien de ocasión, sino que constituye un nuevo requisito de aplicación del régimen especial del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva.

47. El hecho de que un animal –en el presente asunto, un caballo– sea, tras su adquisición por el revendedor, *revendido* por éste es una circunstancia que también carece de pertinencia a la calificación como bien de ocasión. Afecta también a un aspecto del régimen especial del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva que no es objeto del presente procedimiento, a saber, la entrega de un bien por un revendedor sujeto pasivo.

48. En cambio, podría resultar determinante la circunstancia de que el bien –en el presente asunto, el caballo– no es vendido hasta que es entrenado por el revendedor para un uso concreto.

49. En este contexto ha de resaltarse que el órgano jurisdiccional remitente no plantea la cuestión relativa al tratamiento de la actividad de entrenamiento a efectos de la normativa en materia del impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, es éste un extremo que el Riksskatteverket podría tomar en consideración.

50. De los documentos obrantes en autos no se desprende con claridad en qué condición se encontraban los caballos en el momento de su compra al particular, es decir, cómo podían ser utilizados. Mientras que al Skatterättsnämnd se le planteó más bien una cuestión relativa al tratamiento que debe reservarse a los caballos no

adiestrados, Stenholmen se refiere, en sus observaciones escritas presentadas en el presente procedimiento prejudicial, a una operación de compra de caballos de saltos que deben seguir siendo entrenados.

51. Con respecto a este último caso, cabe estimar que se trata de caballos que –por citar el artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva– «sean susceptibles de nueva utilización, directamente [...]». Y lo son antes y después de su entrenamiento. Como Stenholmen señala acertadamente, se trata del mismo caballo y de la misma función, respectivamente. En consecuencia, estos caballos deben ser considerados «bienes de ocasión» a efectos del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva.

52. Ahora bien, podría llegarse a una conclusión distinta en relación con los caballos que son entrenados para una finalidad distinta de la que han tenido hasta entonces. Tal sería el caso de que el caballo fuera a ser montado por primera vez. Pero incluso con respecto a los caballos que han sido utilizados anteriormente como caballos de saltos puede resultar que, en determinadas circunstancias, ya no puedan ser utilizados como caballos de saltos –por su actual jinete o por un jinete distinto–, sobre todo en competiciones hípcas. Por último ha de mencionarse el caso, cierta-

mente menos habitual, de que el caballo haya sido utilizado anteriormente como caballo de doma y posteriormente como caballo de saltos, o bien a la inversa. A menudo se da esta situación sin que haya un entrenamiento intermedio específico.

53. La adquisición de una cualificación adicional, por ejemplo, el entrenamiento para pruebas de cross, es decir, el adiestramiento de caballos para el concurso completo, suscita una nueva cuestión jurídica.

54. El comercio con caballos, incluido su entrenamiento, puede comprender, pues, supuestos muy diversos. Ahora bien, dado que el Tribunal de Justicia no tiene que pronunciarse sobre todos los supuestos que efectivamente se susciten ni sobre hechos concretos, en el marco del presente procedimiento sólo pueden establecerse criterios jurídicos generales que el órgano jurisdiccional nacional deberá tener en cuenta en su aplicación a los hechos concretos.

55. Para examinar los problemas que aquí se suscitan, conviene partir de la distinción entre «bienes de ocasión» y bienes «nuevos». A tal fin, resulta pertinente la sentencia dictada en el asunto Van Dijk's Boekhuis, citada varias veces en el presente procedimiento. Según dicha sentencia, un bien es «nuevo» si «se origina un bien cuya función, según la opinión del público que lo

utiliza, es diferente de la que tenían los materiales entregados».<sup>6</sup>

56. Esta afirmación del Tribunal de Justicia podría generalizarse de modo que el cambio de función se aislara como criterio y se convirtiera en un elemento distintivo general. Sin embargo, a esta posibilidad se opone la circunstancia de que la sentencia versaba sobre la interpretación del concepto «fabricado». Y ningún tipo de entrenamiento permite fabricar un nuevo caballo.

57. Incluso si se toma como criterio el cambio de función, se suscita la cuestión de si tal cambio es posible en el caso de los caballos y de cuándo se produciría éste. Sin duda alguna, podría sostenerse la tesis —apoyada en la opinión generalizada en el tráfico económico— de que tanto los caballos de doma, de salto y de concurso completo como los andaluces o los caballos adiestrados para la monta vaquera tienen la misma función, es decir, en términos generales, la de caballos de silla. En cambio, los caballos de enganche, de carreras y los trotones podrían constituir una categoría propia. A esta posibilidad se opone la circunstancia de que todos estos caballos tienen, a un nivel aún más abstracto, la misma función: la de ser caballos de competiciones deportivas. Habría que distinguir a éstos de los —cada vez más raros— caballos de labor. A su vez, los caballos cuya carne es objeto de transacciones comerciales podrían constituir una categoría propia.

6 — Sentencia Van Dijk's Boekhuis, citada en la nota 5 *supra*, apartado 22.

58. Con independencia de estas particularidades en relación con las diversas posibilidades de utilización de los caballos en su conjunto, se plantea la cuestión de qué es lo decisivo para la apreciación de la función: la intención del vendedor, la intención del comprador (por ejemplo, compra con el objeto de participar en competiciones de salto a partir de un nivel determinado), la posibilidad objetiva de utilización del caballo de que se trate o su utilización anterior.

59. Estas circunstancias ponen de manifiesto que el criterio del cambio de función plantea en cualquier caso, en relación con los animales, cuestiones de delimitación extremadamente difíciles en la práctica. A la vista de la inseguridad jurídica que entraña para los sectores económicos interesados, tal criterio no parece ser del todo idóneo.

60. El tratamiento como bienes de ocasión de los caballos comprados por un empresario a una persona que no es sujeto pasivo se corresponde con el objetivo de evitar la doble imposición perseguido con la introducción del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva. Tal objetivo debe garantizarse mediante la sujeción a gravamen del margen beneficiario.

61. Si los caballos no fueran tratados como bienes de ocasión a efectos de la disposición litigiosa, quedarían —una vez comercializados de nuevo— sujetos de nuevo a gravamen

en su totalidad. Por contra, los caballos que fueran vendidos directamente por un particular a otro particular, es decir, sin intermediación del comerciante de caballos que los entrena —o sea, el revendedor—, sólo estarían gravados con el impuesto correspondiente a la venta al primer particular. Esta diferencia de tratamiento daría lugar a una distorsión de la competencia entre ventas directas y ventas con intervención de un comerciante.<sup>7</sup> Sin embargo, la finalidad del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva y el propósito del legislador comunitario consiste en evitar tal distorsión, como se desprende de la Directiva 94/5/CE, que introdujo esta disposición especial. A falta de una disposición especial para el comercio de caballos, la normativa controvertida sobre bienes de ocasión es aplicable, en consecuencia, a casos como el del procedimiento principal.

62. Por último, ha de señalarse con carácter complementario que la aplicación del régimen de imposición del margen beneficiario no da lugar a que no quede sujeto a gravamen el valor añadido consistente en el entrenamiento del caballo. Al contrario, el régimen de imposición del margen beneficiario se basa justamente en el margen, es decir, en la cuantía de la diferencia entre el precio de compra y el de reventa. Tal cuantía será tanto más elevada cuanto

7 — Sobre estos efectos negativos en el contexto de la anterior situación jurídica, véase la sentencia de 10 de julio de 1985, Comisión/Irlanda (17/84, Rec. p. 2375), apartados 14 y 17.

más alto sea el valor añadido generado que se expresa en el precio de reventa. De este modo se garantiza que el entrenamiento de caballos sea considerado de la misma forma que la reparación, expresamente prevista en el artículo 26 *bis*, parte A, letra d), al igual que se hace en relación con las antigüedades.

63. Por consiguiente, ha de responderse a la segunda cuestión prejudicial que un animal que se compra a un particular (que no es criador) y que, tras su entrenamiento, es revendido para un uso concreto puede ser considerado como bien de ocasión.

## VI. Conclusión

64. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, se propone al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales del modo siguiente:

- «1) Un animal puede ser considerado un bien de ocasión a efectos del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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.
  
- 2) Un animal que se compra a un particular (que no es criador) y que, tras su entrenamiento, es revendido para un uso concreto puede ser considerado un bien de ocasión a efectos del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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.»