



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. YVES BOT
presentadas el 22 de septiembre de 2016¹

Asunto C-471/15

**Sjelle Autogenbrug I/S
contra
Skatteministeriet**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca)]

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores — Régimen del margen de beneficio — Ventas de piezas de recambio para vehículos de motor — Concepto de “bienes de ocasión”»

1. En el presente asunto, se pregunta al Tribunal de Justicia si las piezas de recambio para vehículos de motor pueden calificarse como «bienes de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE.²
2. Esta petición tiene una importancia significativa para la demandante en el litigio principal, puesto que los bienes de ocasión se benefician, con arreglo a esta Directiva, del régimen especial del margen de beneficio, que prevé que la base imponible de este régimen, a saber, el margen de beneficio global obtenido por el sujeto pasivo revendedor, es igual a la diferencia entre el precio de venta del bien solicitado por el sujeto pasivo revendedor y su precio de compra.
3. En las presentes conclusiones, expondré los motivos por los que considero que el artículo 311, apartado 1, punto 1, de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de ocasión» comprende las piezas de automóviles que, tras haber sido extraídas de un vehículo al final de su vida útil adquirido por una empresa de reutilización de vehículos a un particular, se revenden como piezas de recambio, permitiendo de este modo que el sujeto pasivo revendedor se acoja al régimen del margen de beneficio.

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 tiene el siguiente tenor:

«El principio del sistema común del [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravado al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[...]»

5. El artículo 73 de dicha Directiva prevé:

«En el caso de las entregas de bienes [...], la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6. El título XII de dicha Directiva, «Regímenes especiales», incluye un capítulo 4, bajo la rúbrica «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», que comprende los artículos 311 a 343.

7. Con arreglo al artículo 311, apartado 1, puntos 1 y 5, de la Directiva 2006/112:

«1. A efectos del presente capítulo, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se considerarán:

1) “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;

[...]

5) “sujeto pasivo revendedor”, todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta.»

8. El artículo 312 de esta Directiva dispone:

«A efectos de lo dispuesto en la presente subsección, se entenderá por:

1) “precio de venta”, todo lo que constituye la contrapartida obtenida o por obtener por el sujeto pasivo revendedor del adquirente o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas a la operación, así como los impuestos, derechos, exacciones y tasas, y los gastos

adicionales como gastos de comisión, de embalaje, de transporte y de seguros exigidos al adquirente por el sujeto pasivo revendedor, con excepción de los importes que se mencionan en el artículo 79;

2) “precio de compra”, todo lo que constituye la contrapartida definida en el punto 1), obtenida o por obtener del sujeto pasivo revendedor por su proveedor.»

9. El artículo 313, apartado 1, de esta Directiva establece:

«Los Estados miembros aplicarán a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades efectuadas por sujetos pasivos revendedores un régimen especial de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente subsección.»

10. El artículo 314 de la Directiva 2006/112 tiene el siguiente tenor:

«El régimen del margen de beneficio es aplicable a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la Comunidad por una de las siguientes personas:

a) una persona que no sea sujeto pasivo;

[...]»

11. Con arreglo al artículo 315 de dicha Directiva:

«La base imponible de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 314 estará constituida por el margen de beneficio aplicado por el sujeto pasivo revendedor, del que se habrá deducido la cuota del IVA correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio del sujeto pasivo revendedor es igual a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra.»

12. El artículo 318 de esta Directiva establece lo siguiente:

«1. Con el fin de simplificar la percepción del impuesto y previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán establecer que, para determinadas operaciones o para determinadas categorías de sujetos pasivos revendedores, la base imponible de las entregas de bienes sujetas al régimen especial de imposición del margen de beneficio se fije para cada período impositivo en que el sujeto pasivo revendedor deba presentar la declaración de IVA a que se hace referencia en el artículo 250.

En el caso contemplado en el párrafo primero, la base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique un mismo tipo del IVA estará constituida por el margen global obtenido por el sujeto pasivo revendedor, menos la cuota del IVA correspondiente a este mismo margen.

2. El margen global será igual a la diferencia entre los dos importes siguientes:

a) el importe total de las entregas de bienes sujetas al régimen del margen de beneficio y que hayan sido efectuadas por el sujeto pasivo revendedor durante el período impositivo objeto de la declaración, es decir, el importe total de los precios de venta;

- b) el importe total de las compras de bienes que se mencionan en el artículo 314 y efectuadas, durante el período impositivo objeto de la declaración, por el sujeto pasivo revendedor, es decir, el importe total de los precios de compra.
3. Los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para evitar que los sujetos pasivos contemplados en el apartado 1 disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados.»

B. Derecho danés

13. La Momsloven (Ley del IVA), de 23 de enero de 2013 (en lo sucesivo, «Ley del IVA de 2013»), adapta el ordenamiento jurídico danés a la Directiva 2006/112. Dentro del capítulo 17 de esta Ley, titulado «Disposiciones especiales para bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades», el artículo 69, apartado 1, punto 1, de dicha ley prevé que las empresas que adquieran, para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades podrán, en el marco de su reventa, liquidar el impuesto sobre los bienes de ocasión de que se trate con arreglo a las normas previstas en este capítulo. La aplicación de estas normas, en particular, a los bienes de ocasión, está supeditada a la condición previa de que tales bienes sean suministrados en Dinamarca o desde otro Estado miembro por una persona que no sea sujeto pasivo.

14. El artículo 69, apartado 3, de la Ley del IVA de 2013 establece que por bienes de ocasión se entenderán 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 o piedras preciosas. Por otra parte, en virtud de esta disposición, se considerará que un medio de transporte entregado en el territorio de otro Estado miembro distinto del Reino de Dinamarca o desde él constituye un bien de ocasión siempre que no encaje en la definición contenida en el artículo 11, apartado 6, de esta Ley.

15. El Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca) señala que en los trabajos preparatorios de la Momsloven (Ley del IVA), de 18 de mayo de 1994, se indica que la finalidad de las normas propuestas es evitar que se abone el IVA en su totalidad por un mismo bien en dos o más ocasiones. Así sucede, por ejemplo, cuando los comerciantes adquieren de un particular bienes de ocasión para su reventa. Además, según lo dispuesto en dichos trabajos preparatorios, el concepto de «bienes de ocasión» se refiere a los bienes muebles corporales susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación. De ello se desprende que los bienes muebles corporales deben conservar su identidad.³

16. En una circular informativa de 10 de febrero de 2006 sobre el IVA relativo al desguace de vehículos, la administración tributaria indicó que las normas del IVA sobre bienes de ocasión no se aplican a la reventa de piezas de recambio que las empresas de desguace desmontan de los vehículos, ya que éstos cambian de naturaleza al transformarse en piezas de recambio.

II. Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

17. Sjelle Autogenbrug I/S es una empresa de reutilización de vehículos cuya actividad principal consiste en la reventa de piezas de automóviles usadas extraídas de vehículos al final de su vida útil.

18. Con carácter subsidiario, Sjelle Autogenbrug realiza también el tratamiento medioambiental y de residuos de los vehículos al final de su vida útil, prestación por la que aplica un precio estándar. Por último, una pequeña parte del volumen de negocio total de la empresa está constituida por la venta de residuos férricos (ferralla) que quedan tras la extracción de las piezas de automóviles.

³ — Véase el apartado 2.1, p. 11 de la resolución de remisión.

19. Sjelle Autogenbrug adquiere los vehículos fuera de uso, ya sea por haber alcanzado el final de su vida útil o por encontrarse en situación de siniestro total, a particulares o a compañías de seguro que no declaran el IVA por las ventas efectuadas.

20. Sjelle Autogenbrug declara actualmente el IVA con arreglo al régimen general aplicable. El 15 de julio de 2010, solicitó a la administración tributaria que a su actividad de venta de piezas de automóviles usadas extraídas de los vehículos al final de su vida útil se aplicara el régimen especial del margen de beneficio aplicable a los bienes de ocasión.

21. El 6 de agosto de 2010, la administración tributaria envió a Sjelle Autogenbrug una decisión vinculante en la que declaró que la empresa no podía acogerse a dicho régimen, puesto que las piezas de automóviles en cuestión no están comprendidas en el concepto de «bienes de ocasión» en el sentido de la normativa aplicable.

22. Mediante auto de 12 de diciembre de 2011, el Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo, Dinamarca) confirmó la decisión de la administración tributaria. Seguidamente, Sjelle Autogenbrug interpuso recurso contra dicho auto ante el órgano jurisdiccional remitente.

23. Al albergar dudas sobre la interpretación que ha de darse al artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112, el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«En las circunstancias del presente asunto, ¿pueden clasificarse como bienes de ocasión, en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112 [...], las partes de vehículos al final de su vida útil que una empresa de reutilización de vehículos registrada como sujeto pasivo del IVA retira de un vehículo para venderlas como piezas de recambio?»

III. Análisis

24. Con carácter preliminar, es preciso recordar que el actual régimen general del IVA garantiza, a través de un sistema de deducción, una perfecta neutralidad del IVA para los operadores económicos que se encargan de abonar el IVA percibido en el marco de sus actividades económicas. De este modo, con respecto a cada operación económica, el operador económico deudor del IVA puede deducir del importe del IVA percibido por la venta del producto el importe del IVA soportado por las compras necesarias para su actividad comercial. Este sistema de deducción permite garantizar que el IVA es un IVA del producto y no del volumen de negocios de los operadores económicos y que la carga del IVA recae exclusivamente en el consumidor final.

25. En lo que atañe a los particulares, en la medida en que no ejercen una actividad económica, no están sujetos al IVA. Por lo tanto, la venta de un bien de ocasión a otro particular o a un sujeto pasivo no está sujeta al IVA.

26. Así pues, se plantea una dificultad cuando el adquirente es un sujeto pasivo revendedor. En efecto, dado que el bien se reintegra en el circuito comercial, el sujeto pasivo revendedor es deudor del IVA al efectuar la venta del bien. Sin embargo, al no haber pagado el IVA en el momento de la adquisición del bien de ocasión al particular que no es sujeto pasivo, no podrá deducirlo de la cantidad que ha de abonar al Estado, importe que estará constituido exclusivamente por lo tanto por el IVA percibido por la reventa de dicho bien. De ello se desprende una ruptura del principio de neutralidad del IVA y una doble imposición por dicho bien.

27. El régimen del margen de beneficio, instaurado por la Directiva 94/5/CE⁴ e incorporado en los artículos 311 a 343 de la Directiva 2006/112, se adoptó a fin de superar esta dificultad. Pretende, por un lado, armonizar los regímenes aplicables a los bienes que se compren nuevos y estén gravados con IVA y sean posteriormente revendidos como objetos de ocasión, y, por otro, evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos en el ámbito de los bienes de ocasión.⁵

28. Por tanto, para acogerse a este régimen, el sujeto pasivo revendedor debe ofrecer en venta bienes comprendidos en el concepto de «bienes de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112.

29. Pues bien, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente solicita precisamente que se dilucide, en esencia, si esta disposición debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de ocasión» comprende las piezas de automóviles que, tras haber sido extraídas de un vehículo al final de su vida útil adquirido por una empresa de reutilización de vehículos a un particular, se venden como piezas de recambio, permitiendo de este modo que el sujeto pasivo revendedor se acoja al régimen del margen de beneficio.

30. El Gobierno danés estima que el hecho de que dicha disposición emplee el término «directamente» indica que, para ser considerado «bien de ocasión», un bien debe conservar su identidad, lo que no sucede en el caso de las piezas de recambio, puesto que Sjelle Autogenbrug adquiere, primeramente, un vehículo completo. Por otra parte, dicho Gobierno sostiene que, aun cuando tales piezas de recambio puedan ser calificadas como «bienes de ocasión», no sería posible aplicar el régimen del margen de beneficio, puesto que el precio de compra de estas piezas de recambio no puede determinarse con exactitud.

31. No comparto este punto de vista por las siguientes razones.

32. Cabe recordar que, con arreglo al artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112, por bienes de ocasión se entiende «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».

33. No hay nada en esa definición, ni tampoco en el articulado de esta Directiva, que indique que el legislador de la Unión haya querido excluir de este concepto los bienes que proceden, en origen, de un conjunto único, pero que pueden separarse de dicho conjunto, como es el caso de las piezas de recambio de un vehículo al final de su vida útil.

34. El empleo de la expresión «que sean susceptibles de nueva utilización» en dicha definición demuestra que, para poder ser calificado como «bien de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112, un bien debe poder ser reutilizado, lo que excluye, sin lugar a dudas, a los bienes nuevos. Esta nueva utilización puede tener lugar sin que sea necesario reparar el bien o después de que este último sea reparado. Éste es, en mi opinión, el sentido que ha de darse a los términos «directamente o previa reparación».

4 — 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 1994, L 60, p. 16).

5 — Véanse el considerando 51 de la Directiva 2006/112 y la sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118), apartado 47 y jurisprudencia citada.

35. Habida cuenta de la definición dada por el legislador de la Unión, el elemento fundamental a efectos de la calificación como «bien de ocasión» es, desde mi punto de vista, que el bien usado haya conservado las características que poseía cuando estaba nuevo. Por lo demás, procede señalar que, en el artículo 2, punto 6, de la Directiva 2000/53/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de septiembre de 2000, relativa a los vehículos al final de su vida útil,⁶ el legislador de la Unión definió el concepto «reutilización» como «toda operación por la que los componentes de los vehículos al final de su vida útil se utilizan para el mismo fin para el que fueron concebidos». Las piezas de un vehículo de motor se ajustan perfectamente a esta exigencia en la medida en que, incluso después de haber sido extraídas de dicho vehículo, conservan sus características originales, ya que volverán a emplearse con la misma finalidad en otro vehículo. Por consiguiente, es irrelevante que tales piezas hayan sido extraídas de un vehículo.

36. Por otra parte, conviene tener presente que el legislador de la Unión fomenta claramente la reutilización de piezas extraídas de vehículos de motor al final de su vida útil. En el considerando 5 de la Directiva 2000/53, este último señala incluso que existe un principio fundamental que exige que los residuos se reutilicen y valoricen y que se conceda prioridad a la reutilización y al reciclado. Tal objetivo podría verse comprometido si los sujetos pasivos revendedores, como Sjelle Autogenbrug, que adquieren vehículos de motor a fin de recuperar sus piezas y venderlas posteriormente como piezas de recambio, no pudieran acogerse al régimen del margen de beneficio.

37. Por último, la circunstancia de que las piezas extraídas de vehículos de motor al final de su vida útil, vendidas como piezas de recambio, no pudieran calificarse como «bienes de ocasión», en el sentido de la Directiva 2006/112, daría lugar a una laguna jurídica en lo que respecta al trato fiscal que ha de darse a tales piezas, dado que estas tampoco podrían considerarse «bienes nuevos».

38. En consecuencia, las piezas de automóviles que, tras haber sido extraídas de un vehículo al final de su vida útil adquirido por una empresa de reutilización de vehículos a un particular, se venden como piezas de recambio, deben calificarse como «bienes de ocasión».

39. Dicho esto, es preciso examinar si el régimen del margen de beneficio puede aplicarse al tipo de bienes del que forman parte las piezas de recambio. En efecto, si bien es cierto que la cuestión se refiere únicamente al concepto de «bienes de ocasión», no es menos cierto que ésta se ha formulado en el marco del litigio principal, en el que se ha suscitado la cuestión de si Sjelle Autogenbrug puede acogerse al régimen especial del margen de beneficio dada la particularidad de los bienes controvertidos. Conforme a reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce.⁷ Por tanto, a fin de responder adecuadamente al órgano jurisdiccional remitente, es preciso examinar si la particularidad de los bienes de ocasión controvertidos impide, como afirma el Gobierno danés, que Sjelle Autogenbrug pueda acogerse al régimen del margen de beneficio.

40. El artículo 315 de la Directiva 2006/112 indica que la base imponible de dicho régimen, a saber, el margen de beneficio del sujeto pasivo revendedor, equivale a la diferencia entre el precio de venta del bien solicitado por el sujeto pasivo revendedor y su precio de compra. Las dificultades que plantea la situación en el presente asunto guardan relación con la determinación del precio de compra. En efecto, las piezas de recambio no fueron adquiridas como tales, sino como parte de un conjunto, a saber, un vehículo, por el que el sujeto pasivo revendedor pagó un precio global.

6 — DO 2000, L 269, p. 34.

7 — Véase la sentencia de 28 de abril de 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305), apartado 30 y jurisprudencia citada.

41. Los Gobiernos danés y griego afirman que la complejidad de la operación efectuada durante el proceso de desguace (no sólo extracción, sino además tratamiento medioambiental y de residuos, etc.) hace que la determinación del precio de compra de las piezas de recambio resulte imposible. El Gobierno danés considera, en particular, que, en estas circunstancias, permitir la aplicación del régimen especial del margen de beneficio generaría a un riesgo de abuso o de elusión de dicho régimen, dado que la empresa tendría la posibilidad de ajustar los precios de compra para que el margen de beneficio fuese lo más bajo posible y, de este modo, obtener una ventaja respecto del IVA.

42. Desde mi punto de vista, a partir del momento en que un bien es calificado como «bien de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112, el Estado miembro en cuyo territorio opere el sujeto pasivo que revende dicho bien debe aplicar el régimen del margen de beneficio, independientemente del bien de ocasión de que se trate.

43. En efecto, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 313, apartado 1, de esta Directiva, «los Estados miembros *aplicarán* a las entregas de bienes de ocasión [...] efectuadas por sujetos pasivos revendedores un régimen especial de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor». ⁸ Desde mi punto de vista, el empleo del futuro de indicativo en este apartado no deja ningún margen de maniobra al Estado miembro en cuestión respecto de la aplicación de este régimen especial.

44. El régimen del margen de beneficio permite el pleno respeto del principio de neutralidad fiscal. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que este principio constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia. ⁹ Asimismo, precisó que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que dicho principio, inherente al sistema común del IVA, se opone a que la imposición de las actividades profesionales de un sujeto pasivo genere una doble imposición. ¹⁰

45. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. ¹¹ Además, indicó que este principio se opone a que servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. ¹² El Tribunal de Justicia añadió que el principio de neutralidad fiscal implica la eliminación de las distorsiones de la competencia derivadas de un trato distinto desde el punto de vista del IVA. Por tanto, la distorsión queda demostrada cuando se constata que las prestaciones de servicios compiten entre sí y son tratadas de modo diferente respecto al IVA. ¹³

46. Por tanto, el régimen del margen de beneficio tiene por objeto, en relación con el principio de neutralidad del IVA, evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos, en particular, en el ámbito de los bienes de ocasión. El Tribunal de Justicia recordó el doble objetivo de este régimen en los apartados 47 y 48 de su sentencia de 3 de marzo de 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118).

8 — El subrayado es mío.

9 — Véase la sentencia de 23 de abril de 2015, *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267), apartado 34 y jurisprudencia citada.

10 — Véase la sentencia de 2 de julio de 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 40 y jurisprudencia citada.

11 — Véase la sentencia de 10 de noviembre de 2011, *The Rank Group* (C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719), apartado 36.

12 — Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482), apartado 32 y jurisprudencia citada. Véase, asimismo, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 48.

13 — Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482), apartado 33 y jurisprudencia citada.

47. En efecto, al someter a gravamen sólo el margen de beneficio y no el precio de reventa del bien, el régimen evita, por un lado, que este bien revendido sea sometido a una doble imposición y, por otro, que el sujeto pasivo se vea obligado a abonar al Estado miembro una cuota del IVA de la que no habría podido deducir el IVA soportado, lo que generaría una distorsión de la competencia.

48. Pues bien, aunque las piezas de recambio de un vehículo de motor formen inicialmente parte de un conjunto, ya fueron gravadas en el momento en que el particular adquirió dicho vehículo. Por tanto, una parte del precio de venta de estas piezas está compuesta por el precio de compra del vehículo al final de su vida útil sobre el cual el vendedor particular ya pagó una cuota del IVA que ni este último ni el sujeto pasivo revendedor han podido deducir. En consecuencia, es preciso constatar que el objetivo de evitar la doble imposición se vería comprometido si los bienes de ocasión, como las piezas de recambio para vehículos de motor, no pudieran acogerse al régimen del margen de beneficio. Esto iría directamente en detrimento del principio de neutralidad del IVA.¹⁴

49. En lo que atañe al objetivo de evitar las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos, es preciso señalar que el considerando 7 de la Directiva 2006/112 establece que, aunque los tipos impositivos y las exenciones no estén plenamente armonizados, el régimen común del IVA debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la extensión de su circuito de producción y distribución.

50. Pues bien, denegar la aplicación del régimen del margen de beneficio a una actividad como la controvertida en el litigio principal daría lugar precisamente a una distorsión de la competencia en el mercado de las ventas de piezas de recambio de ocasión entre los sujetos pasivos revendedores que revenden las piezas de recambio después de haberlas extraído de los vehículos al final de su vida útil, como Sjelle Autogenbrug, y los sujetos pasivos revendedores que han adquirido las piezas de recambio como tales.

51. En efecto, los primeros, al no poder acogerse al régimen especial, estarían obligados a abonar al Estado miembro el IVA pagado por el precio de venta íntegro de las piezas sin poder beneficiarse de una deducción. En consecuencia, sus precios de venta serían necesariamente más elevados que los de los segundos sujetos pasivos revendedores que pueden acogerse al régimen de margen de beneficio, lo que les generaría una pérdida de competitividad en el mercado de las piezas de recambio de ocasión, a menos que renuncien a una parte de su volumen de negocios. Esta distorsión de la competencia daría lugar al establecimiento de una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicios similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste.

52. En lo que se refiere a la aplicación concreta del régimen del margen de beneficio a bienes de ocasión como las piezas de recambio para vehículos de motor, considero que corresponde al juez nacional determinar, a la luz de la normativa nacional aplicable, el modo en que ha de aplicarse dicho régimen a la situación controvertida. Varios Estados miembros han adoptado soluciones que permiten sortear las dificultades relativas a la determinación del precio de compra de las piezas de recambio.

53. En particular, en Francia y en Luxemburgo se ha previsto, en relación con las entregas de obras de arte, que, cuando no sea posible determinar con precisión el precio de compra pagado por un sujeto pasivo revendedor al vendedor o cuando este precio no sea significativo, la base imponible podrá estar constituida por una parte del precio de venta igual al 30 % del mismo.¹⁵

14 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada, y de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 42.

15 — Véase, respectivamente, el artículo 297 A, III, del code général des impôts (Código General Tributario) (Francia) y el artículo 56 *ter*-1, apartado 4, de la loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido) (Luxemburgo).

54. En efecto, si bien es cierto que esta solución se refiere a las obras de arte, considero no obstante que es posible aplicarla a los bienes de ocasión para los que el precio de compra resulte igualmente difícil de determinar.

55. A este respecto, cabe señalar que el punto 310 del *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Francia)¹⁶ prevé que «los adquirentes de lotes heterogéneos (por ejemplo, una fábrica en desuso o material destinado al desguace) deberán realizar una clasificación a raíz de la cual determinarán la naturaleza exacta de los productos que revenden, puesto que algunos de estos productos pueden constituir materiales de recuperación destinados a entrar en un nuevo circuito de fabricación y otros constituyen artículos de ocasión que pueden ser reutilizados. *En relación con estos últimos, en caso de que se desconozca el precio exacto de compra, la base imponible podrá ser igual a la mitad del precio de cesión*».¹⁷

56. Por otra parte, es preciso considerar asimismo la aplicación del método global como otra solución a efectos del cálculo del margen de beneficio. En efecto, el artículo 318 de la Directiva 2006/112, transpuesto a través del artículo 70, apartado 5, de la Ley del IVA de 2013, señala que los Estados miembros podrán establecer que la base imponible se fije de forma global respecto de un período y no de forma individual respecto de cada entrega de bienes. En este caso, la base imponible será igual, con respecto a cada período de referencia, a la diferencia entre el importe total de las entregas de bienes sujetas al régimen del margen de beneficio y que hayan sido efectuadas por el sujeto pasivo revendedor durante el período impositivo objeto de la declaración, es decir, el importe total de los precios de venta, y el importe total de las compras de bienes que se mencionan en el artículo 314 de la Directiva 2006/112 y efectuadas, durante el período impositivo objeto de la declaración, por el sujeto pasivo revendedor, es decir, el importe total de los precios de compra.

57. Parece, como afirma Sjelle Autogenbrug, que, según la práctica danesa, este método global puede aplicarse cuando el sujeto pasivo revendedor adquiere bienes en el marco de una sucesión en cuya factura o registro de facturación figura un precio relativo a la sucesión íntegra y no a cada una de las mercancías, puesto que se desconoce el precio de cada bien individual.

58. En consecuencia, considero que el método global puede aplicarse a la situación controvertida en el litigio principal. De este modo, el margen de beneficio se calcularía para un período determinado. Éste sería igual a la diferencia entre la suma de las ventas de las piezas de recambio efectuadas durante este período y la suma de las compras de dichas piezas de recambio. A efectos del cálculo de esta última suma, podría deducirse del importe de las compras de los vehículos de motor al final de su vida útil la cantidad correspondiente al tratamiento medioambiental y de residuos, prestaciones por las que Sjelle Autogenbrug aplica un precio estándar, y la cantidad correspondiente a la venta de chatarra o a cualquier otra prestación. De este modo, una vez deducidas todas estas cantidades de los precios de compra de los vehículos, quedaría una cantidad correspondiente al precio de compra del conjunto de piezas de recambio de cada vehículo para dicho período determinado.

59. En cualquier caso, como he expuesto anteriormente, considero que corresponde al juez nacional determinar el modo en que ha de aplicarse el régimen de margen de beneficio a la situación controvertida.

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — El subrayado es mío.

60. A la luz de todo lo anterior, considero que el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de ocasión» comprende las piezas de automóviles que, tras haber sido extraídas de un vehículo al final de su vida útil adquirido por una empresa de reutilización de vehículos a un particular, se venden como piezas de recambio, permitiendo de este modo que el sujeto pasivo revendedor se acoja al régimen del margen de beneficio.

IV. Conclusión

61. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda al Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca) del siguiente modo:

«El artículo 311, apartado 1, punto 1, 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 el concepto de “bienes de ocasión” comprende las piezas de automóviles que, tras haber sido extraídas de un vehículo al final de su vida útil adquirido por una empresa de reutilización de vehículos a un particular, se venden como piezas de recambio, permitiendo de este modo que el sujeto pasivo revendedor se acoja al régimen del margen de beneficio.»