



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 18 de enero de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Régimen particular de imposición del margen de beneficio — Concepto de “bienes de ocasión” — Ventas de piezas extraídas de vehículos al final de su vida útil»

En el asunto C-471/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca), mediante resolución de 2 de septiembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de septiembre de 2015, en el procedimiento entre

Sjelle Autogenbrug I/S

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. M. Vilaras (Ponente), J. Malenovský, M. Safjan y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de septiembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Sjelle Autogenbrug I/S, por el Sr. C. Bachmann, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. C. Thorning, en calidad de agente, asistido por el Sr. D. Auken, advokat;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. E. Tsaousi y K. Nasopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por las Sras. L. Lozano Palacios y M. Clausen, en calidad de agentes, posteriormente por las Sras. Lozano Palacios, L. Grønfeldt y Clausen, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: danés.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de septiembre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del 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 (DO 2006, L 347, p. 1).
- 2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Sjelle Autogenbrug I/S y Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca), en relación con la aplicabilidad del régimen de imposición del margen beneficiario a la venta procedente de vehículos automóviles al final de su vida útil destinados a la venta como piezas de recambio.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

- 3 El considerando 51 de la Directiva 2006/112 expone:

«Conviene adoptar un régimen comunitario de imposición aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, a fin de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.»

- 4 Con arreglo al artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva:

«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 gravados 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 título XII de la Directiva 2006/112, que lleva por título «Regímenes especiales», incluye un capítulo 4, que lleva por título «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», compuesto por los artículos 311 a 343 de dicha Directiva.

6 A tenor del artículo 311, apartado 1, puntos 1 y 5, de la citada Directiva:

«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».

7 La sección 2 del capítulo 4 de la Directiva 2006/112 lleva por título «Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores» y contiene, en particular, una subsección 1, que lleva por título «Régimen del margen de beneficio», en la que figuran los artículos 312 a 325.

8 El artículo 312 de la misma Directiva establece:

«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 la Directiva 2006/112 dispone:

«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 Con arreglo al artículo 314 de esa Directiva:

«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 El artículo 315 de la citada Directiva dispone:

«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 la Directiva 2006/112 establece:

«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.»

Directiva 2000/53/CE

13 El considerando 5 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 (DO 2000, L 269, p. 34), establece la existencia de un principio fundamental según el cual los residuos se reutilicen y valoricen y que se conceda prioridad a la reutilización y al reciclado. El considerando 14 de la misma Directiva reconoce la necesidad de fomentar el desarrollo de mercados de materiales reciclados.

14 El artículo 3 de la Directiva 2000/53, que lleva por título «Ámbito de aplicación», establece, en su apartado 1:

«La presente Directiva se aplicará a los vehículos en general y a los vehículos al final de su vida útil, así como a sus componentes y materiales, sin perjuicio del tercer párrafo del apartado 4 del artículo 5 e independientemente de si, durante su vida útil, el vehículo ha sido mantenido o reparado o si está equipado con componentes suministrados por el productor o con otros cuya instalación como piezas de recambio o accesorios son conformes a las disposiciones comunitarias y nacionales aplicables.»

Derecho danés

15 En el capítulo 17, que lleva por título «Disposiciones particulares relativas a los bienes de ocasión, obras de arte, objetos de colección y antigüedades», de la lov om merværdiafgift nr. 106 (Ley n.º 106 del impuesto sobre el valor añadido), de 23 de enero de 2013, en su versión aplicable a la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), el artículo 69, apartado 1, punto 1, y apartado 3, establece:

«1. Las empresas que adquieran, entre otras cosas, 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 que se trate con arreglo a las normas previstas en el presente capítulo. La aplicación de estas normas, en particular a los bienes de ocasión, está supeditada a que esos bienes sean suministrados a la empresa en Dinamarca o desde otro país de la Unión Europea por:

1) una persona que no sea sujeto pasivo;

[...]

3. Por bienes de ocasión se entenderán los bienes muebles corporales susceptibles de reutilización directamente o previa reparación, distintos de obras de arte, objetos de colección, antigüedades y piedras y metales preciosos. Un medio de transporte entregado con destino o a partir de otros países de la Unión Europea se considerará de ocasión si no está comprendido en la definición dada en el artículo 11, apartado 6.»

16 Según los trabajos preparatorios de la Ley del IVA de 1994 (Folketingstidende 1993-1994, Anexo A, columna 4368), que introdujo normas sobre el IVA de los bienes de ocasión, «el objetivo de las normas propuestas es evitar el pago de la totalidad del impuesto por el mismo bien dos o más veces. Es lo que sucede por ejemplo cuando los comerciantes adquieren de particulares bienes de ocasión para revenderlos».

17 De los trabajos preparatorios se desprende que el concepto de «bienes de ocasión», contemplado en el artículo 69, apartado 3, de la Ley del IVA, se refiere a «los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación. De ello se desprende que el bien mueble corporal debe conservar su identidad».

18 En un dictamen orientativo de 10 de febrero de 2006 sobre el IVA aplicable a los vehículos retirados, la Administración tributaria señaló que las normas del IVA sobre los bienes de ocasión no se aplican a la reventa de piezas extraídas por un desguace de vehículos, ya que el vehículo, transformado en piezas sueltas, cambia en ese caso de carácter.

Litigio principal y cuestión prejudicial

19 Sjelle Autogenbrug es una empresa de reciclaje de vehículos cuya actividad principal consiste en la comercialización de piezas usadas de automóviles procedentes de vehículos al final de su vida útil.

20 La actividad de Sjelle Autogenbrug incluye, además, la descontaminación y el tratamiento de los residuos procedentes de dichos vehículos, requisito previo para tener derecho a llevar a cabo la extracción de las piezas de recambio. Por último, una parte reducida del volumen de negocios global de la empresa resulta de la venta de los restos metálicos (chatarra) que quedan tras el tratamiento y la extracción de las piezas automóviles.

- 21 Sjelle Autogenbrug compra vehículos al final de su vida útil a particulares y compañías de seguros. Ni los particulares ni las compañías de seguros declaran el IVA sobre las ventas realizadas. El órgano jurisdiccional remitente señala, en su resolución, que la cuestión prejudicial que plantea al Tribunal de Justicia se refiere únicamente a la calificación de las piezas usadas procedentes de vehículos adquiridos por Sjelle Autogenbrug a particulares.
- 22 La retirada de un vehículo al final de su vida útil da lugar a una prima por desguace, abonada por el Ministerio de Medio Ambiente al último propietario inscrito en el registro nacional de vehículos. Dicho régimen tiene por objeto incentivar a los propietarios a velar por una retirada del vehículo respetuosa con el medio ambiente. A partir de 2014, incumbe a los propietarios de esos vehículos, y ya no a Sjelle Autogenbrug, encargarse de percibir la prima por desguace.
- 23 El órgano jurisdiccional remitente señala que no existen datos disponibles acerca de la composición del precio de compra de los vehículos y, en particular, acerca de la determinación y la integración en el precio de venta del valor de las piezas automóbiles, de los restos metálicos y de la prima por desguace prevista por la descontaminación y el tratamiento de los residuos de los vehículos.
- 24 El órgano jurisdiccional remitente indica que Sjelle Autogenbrug declara el IVA según las normas generales. El 15 de julio de 2010, ésta solicitó a las autoridades tributarias danesas que adoptaran un dictamen fiscal acerca de la aplicabilidad a su actividad de reventa de piezas automóbiles usadas del régimen del IVA sobre los bienes de ocasión previsto en el capítulo 17 de la Ley del IVA.
- 25 Según el dictamen fiscal que la Administración le expidió el 6 de agosto de 2010, Sjelle Autogenbrug no tiene derecho a acogerse al régimen de imposición sobre el margen de beneficio de las ventas de bienes de ocasión, debido a que las piezas automóbiles en cuestión no están comprendidas en el concepto de «bienes de ocasión» en el sentido de la normativa aplicable.
- 26 El Landsskatteretten (Tribunal Económico-Administrativo, Dinamarca) confirmó dicho dictamen mediante sentencia de 12 de diciembre de 2011. La demandante en el litigio principal interpuso un recurso de apelación contra esa sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 27 En esas circunstancias, el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca) 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 28 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que las piezas usadas, que proceden de vehículos automóbiles al final de su vida útil, adquiridos a un particular por una empresa de reciclaje automóvil y que se destinan a ser vendidas como piezas de recambio, constituyen «bienes de ocasión» en el sentido de la citada disposición, con la consecuencia de que las entregas de dichas piezas, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor, están sujetas a la aplicación del régimen del margen de beneficio.
- 29 A este respecto, procede recordar que, para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, apartado 41 y jurisprudencia citada).

- 30 En el presente asunto, con arreglo al artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112, constituyen «bienes de ocasión» los «los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación».
- 31 Procede señalar que de la citada disposición no se desprende que el concepto de «bienes de ocasión», en el sentido de aquélla, excluya los bienes muebles corporales susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, procedentes de otro bien al que estaban incorporados como partes constitutivas. En efecto, la circunstancia de que un bien usado constitutivo de otro bien se separe de éste no pone en entredicho la calificación del bien extraído como «bien de ocasión», siempre que pueda ser reutilizado «directamente o previa reparación».
- 32 Por otro lado, la calificación como «bien de ocasión» requiere únicamente que el bien usado haya conservado las funcionalidades que poseía en estado nuevo, y que pueda, por ello, ser reutilizado directamente o previa reparación.
- 33 Pues bien, es lo que sucede con las piezas de recambio para automóviles extraídas de un vehículo automóvil al final de su vida útil, en la medida en que, incluso extraídas de dicho vehículo, conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo y pueden de ese modo ser reutilizadas para los mismos fines.
- 34 Por lo demás, dicha interpretación es conforme con el principio fundamental enunciado en el considerando 5 de la Directiva 2000/53, según el cual procede reutilizar y valorizar los residuos automóviles, entre los cuales figuran los componentes y los materiales de los vehículos al final de su vida útil.
- 35 La alegación del Gobierno danés, según la cual la calificación como «bien de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112, supone una identidad entre el bien adquirido y el bien vendido, lo que no sucede en el supuesto de la compra de un vehículo automóvil completo y de la reventa de las piezas sueltas de ese vehículo, no obsta a esa interpretación. El citado Gobierno considera que las piezas extraídas de un vehículo usado han sido fabricadas durante el tratamiento de los residuos del vehículo. Por ello, no han conservado su identidad entre el momento en que fueron adquiridas por la empresa como partes de un vehículo al final de su vida útil y el momento en que fueron vendidas como piezas sueltas.
- 36 No obstante, procede señalar que un vehículo automóvil se compone de un conjunto de piezas que han sido ensambladas y que pueden ser separadas y revendidas, directamente o previa reparación.
- 37 En esas circunstancias, debe considerarse que las piezas procedentes de vehículos automóviles al final de su vida útil constituyen «bienes de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112, con la consecuencia de que las entregas de esas piezas efectuadas por los sujetos pasivos revendedores están sujetas a la aplicación del régimen del margen de beneficio, de conformidad con el artículo 313, apartado 1, de esa Directiva.
- 38 A este respecto, por lo que atañe al régimen del margen de beneficio, procede recordar que, con arreglo al artículo 315, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, 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.
- 39 La no aplicación de ese régimen a las piezas de recambio, extraídas de vehículos automóviles al final de su vida útil adquiridos a particulares es contraria al objetivo del régimen particular del margen de beneficio que pretende, como se desprende del considerando 51 de la Directiva 2006/112, evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de competencia entre sujetos pasivos en el sector de los bienes

de ocasión (véanse, en ese sentido, las sentencias de 1 de abril de 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, apartado 25; de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, apartado 37, y de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, apartado 47).

- 40 En efecto, la sujeción al IVA de las operaciones de entrega de dichas piezas de recambio efectuadas por un sujeto pasivo revendedor implicaría una doble imposición, en la medida en que, por un lado, el precio de venta de esas piezas ya tiene en cuenta necesariamente el IVA soportado con ocasión de la compra del vehículo por una persona comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 314, letra a), de la Directiva 2006/112 y, por otro lado, ni esa persona ni el sujeto pasivo revendedor pueden deducir ese importe (véase la sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, apartado 48 y jurisprudencia citada).
- 41 Los Gobiernos danés y griego señalan eventuales dificultades en la determinación, con arreglo al artículo 315 de la Directiva 2006/112, de la base imponible del margen de beneficio y, en particular, del precio de compra de cada una de las piezas extraídas.
- 42 No obstante, las eventuales dificultades prácticas en la aplicación del régimen del margen de beneficio no puede justificar la exclusión de determinadas categorías de sujetos pasivos revendedores de ese régimen, ya que dicha posibilidad no está prevista ni en el artículo 313 ni en ninguna otra de las disposiciones de la Directiva 2006/112.
- 43 Por otro lado, la base imponible determinada con arreglo al régimen del margen de beneficio debe resultar de una contabilidad que permita verificar que se cumplen todos los requisitos de aplicación del citado régimen.
- 44 Además, procede recordar que, para simplificar la percepción del impuesto y tras consultar al comité del IVA, los Estados miembros pueden establecer, para determinadas operaciones o para determinadas categorías de sujetos pasivos revendedores, que la base imponible de las entregas de bienes sujetas al régimen de beneficios y a las que se aplica un mismo tipo de IVA, está constituida por el margen de beneficio global, como se define en el artículo 318 de la Directiva 2006/112.
- 45 Habida cuenta de la totalidad de las consideraciones anteriores, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que las piezas usadas, que proceden de vehículos automóviles al final de su vida útil, adquiridas a un particular por una empresa de reciclaje de automóviles y que se destinan a ser vendidas como piezas de recambio, constituyen «bienes de ocasión», en el sentido de dicha disposición, con la consecuencia de que las entregas de dichas piezas, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor, están sujetas a la aplicación del régimen del margen de beneficio.

Costas

- 46 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un 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 Tercera) declara:

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 las piezas usadas, que proceden de vehículos automóviles al final de su vida útil, adquiridas a un particular por una empresa de reciclaje de automóviles y que se destinan a ser vendidas como piezas de recambio, constituyen «bienes de ocasión», en el

sentido de dicha disposición, con la consecuencia de que las entregas de dichas piezas, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor, están sujetas a la aplicación del régimen del margen de beneficio.

Firmas