



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 23 de marzo de 2023¹

Asunto C-180/22

Finanzamt Hamm
contra
Harry Mensing

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 311 y siguientes — Regímenes especiales aplicables en el sector de los objetos de arte — Régimen del margen de beneficio — Sujetos pasivos revendedores — Entrega de objetos de arte por el autor o por sus derechohabientes — Operaciones intracomunitarias — Base imponible — Impuesto soportado por una adquisición intracomunitaria»

Introducción

1. En la sentencia de 29 de noviembre de 2018, *Mensing* (C-264/17, en lo sucesivo, «sentencia *Mensing*», EU:C:2018:968), el Tribunal de Justicia declaró, ente otros pronunciamientos, que el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido² (en lo sucesivo, «IVA» o «impuesto») debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo revendedor puede optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio a una entrega de objetos de arte que le han sido entregados en una fase anterior, en el marco de una entrega intracomunitaria exenta, por el autor o sus derechohabientes.³ Dicha sentencia cuestiona la compatibilidad con la Directiva 2006/112 de la normativa alemana, que excluye esa posibilidad.

2. En mis conclusiones presentadas en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, respondiendo a uno de los argumentos del Gobierno alemán alegados en defensa de la citada normativa nacional, señalé que realmente existe una laguna en las disposiciones de la citada Directiva, que da lugar a una doble imposición parcial de las obras de arte entregadas a los sujetos pasivos revendedores

¹ Lengua original: polaco.

² DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60.

³ Punto 1 del fallo de dicha sentencia.

en el marco de entregas intracomunitarias exentas.⁴ A este respecto, expresé la opinión de que dicha laguna no podrá ser suprimida mediante la interpretación judicial de las disposiciones relativas al IVA y que ello exigirá la intervención del legislador de la Unión.⁵

3. Actualmente, en el procedimiento de casación contra la resolución dictada por un órgano jurisdiccional nacional a raíz de la sentencia Mensing, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) pretende verificar dicha afirmación, planteando sendas cuestiones prejudiciales sobre la posibilidad de suprimir dicha laguna legal mediante la interpretación, ya sea de las disposiciones de la Directiva 2006/112, o bien de la correspondiente normativa nacional.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

4. Según el artículo 73 de la Directiva 2006/112:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios [...], 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».

5. Con arreglo al artículo 78, párrafo primero, letras a), y b) de dicha Directiva:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;
- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio.

[...]»

6. El artículo 83 de la citada Directiva dispone:

«En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, la base imponible estará constituida por los mismos elementos que para determinar, conforme al capítulo 2, la base imponible de la entrega de esos mismos bienes en el territorio del Estado miembro. [...]»

⁴ Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), punto 53.

⁵ Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), punto 54.

7. El capítulo 4 del título XII de la Directiva 2006/112 establece el régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. La subsección 1 en la sección 2 de dicho capítulo regula el régimen del margen de beneficio de los sujetos pasivos revendedores. En particular, dichas disposiciones establecen:

«Artículo 312

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.

Artículo 313

1. 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.

[...]

Artículo 315

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.

Artículo 316

1. Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos revendedores el derecho de optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio para las entregas de los siguientes bienes:

[...]

b) objetos de arte que les hayan sido entregados por su autor o por los derechohabientes de este;

[...]

Artículo 317

Cuando un sujeto pasivo revendedor ejerza la opción prevista en el artículo 316, la base imponible se fijará con arreglo al artículo 315.

[...]

Artículo 319

En todas las entregas a las que sea aplicable el régimen del margen de beneficio, el sujeto pasivo revendedor podrá optar por el régimen normal del IVA.

Artículo 320

1. [...]

Cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del IVA a la entrega de un objeto de arte que le haya sido entregado por su autor o por sus derechohabientes o por un sujeto pasivo que no sea sujeto pasivo revendedor, tendrá derecho a deducir del importe del impuesto que adeude el IVA adeudado o pagado por el objeto de arte que le haya sido entregado.

[...]

Artículo 322

Cuando los bienes vayan a ser objeto de entregas sujetas al régimen del margen, el sujeto pasivo revendedor no podrá deducir del importe del impuesto que adeude las siguientes cantidades:

[...]

b) el IVA adeudado o pagado por los objetos de arte que le hayan sido entregados o que vayan a serle entregados por su autor o por sus derechohabientes;

[...]».

Derecho alemán

8. Las disposiciones relativas al régimen del margen de beneficio para los sujetos pasivos revendedores han sido transpuestas al Derecho alemán en el artículo 25a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en la redacción publicada el 21 de febrero de 2005⁶ (en lo sucesivo «UStG»). El apartado 3 de dicho artículo tiene el siguiente tenor:

«El volumen de negocios vendrá determinado por la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición del bien; en el caso de las entregas a las que se refiere el artículo 3, apartado 1b, y en los casos del artículo 10, apartado 5, el precio de venta se sustituirá por el valor indicado en el artículo 10, apartado 4, punto 1. Si el precio de compra de un objeto de arte (punto 53 del anexo 2) no puede determinarse o si el precio de compra es insignificante, el importe que se tendrá en cuenta para el cálculo del volumen de negocios se fijará en el 30 % del precio de venta.

⁶ BGBl. I, p. 386.

El impuesto sobre el volumen de negocios no forma parte de la base imponible. En el caso del apartado 2, párrafo primero, punto 1, constituirá el precio de compra el valor mencionado en el artículo 11, apartado 1, más el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a la importación. En el caso del apartado 2, párrafo primero, punto 2, el precio de compra incluirá el impuesto sobre el volumen de negocios del proveedor».

9. El artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG excluye la aplicación del régimen del margen de beneficio a las entregas de bienes adquiridos por los sujetos pasivos revendedores mediante una entrega intracomunitaria exenta. Tras la sentencia Mensing, dicha disposición, en la medida en que se refiere a objetos de arte entregados a los sujetos pasivos revendedores por los autores o por sus derechohabientes, parece manifiestamente incompatible con el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112.

Antecedentes de hecho, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

10. El Sr. Harry Mensing es un sujeto pasivo revendedor a efectos del artículo 311, apartado 1, punto 5, de la Directiva 2006/112 y del artículo 25a, apartado 1, punto 1, de la UStG. Ejerce una actividad consistente en el comercio de objetos de arte en varias ciudades en el territorio de Alemania. Durante el ejercicio fiscal 2014, adquirió, entre otros, objetos de arte de autores de otros Estados miembros. Estas entregas se eximieron del IVA en los Estados miembros de origen, habiendo pagado el Sr. H. Mensing el impuesto por las mismas en concepto de adquisición intracomunitaria. Sin embargo, no ejerció el derecho de deducción de este impuesto.

11. A comienzos de 2014, el Sr. H. Mensing presentó ante la Finanzamt Hamm (Oficina Tributaria de Hamm, Alemania) una declaración para la aplicación del régimen del margen de beneficio a los objetos de arte adquiridos de sus autores. Sin embargo, la Oficina Tributaria le denegó el derecho a aplicar este régimen a los objetos de arte adquiridos de autores de otros Estados miembros, invocando el artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG y, en consecuencia, incrementó el IVA devengado.

12. Tras no prosperar el recurso administrativo, el Sr. H. Mensing impugnó la resolución de la Oficina Tributaria de Hamm mediante un recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania). El Tribunal de Justicia dictó la sentencia Mensing a raíz de las cuestiones prejudiciales planteadas por el referido órgano jurisdiccional.

13. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el régimen del margen de beneficio puede aplicarse a objetos de arte adquiridos por sujetos pasivos revendedores de los autores o de sus derechohabientes en el marco de una entrega intracomunitaria, y también que en dicha situación esos sujetos pasivos no tienen derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición intracomunitaria de tales obras de arte.⁷

14. A raíz de la sentencia citada, el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster), mediante sentencia de 7 de noviembre de 2019, estimó el recurso contencioso-administrativo del Sr. H. Mensing. A este respecto, el citado órgano jurisdiccional declaró que, a efectos de la determinación del importe del margen de beneficio, el precio de

⁷ Sentencia Mensing, fallo.

compra de las obras de arte deberá incrementarse por la cuantía del IVA pagado por el sujeto pasivo revendedor en concepto de la adquisición intracomunitaria, reduciendo así la base imponible en el régimen del margen de beneficio.

15. La autoridad tributaria no aceptó dicha interpretación, señalando que ni en las disposiciones de la Directiva 2006/112 ni la en la normativa nacional existe un fundamento para incrementar el precio de compra con el IVA pagado por la adquisición intracomunitaria. Por tanto, dicha autoridad impugnó la citada sentencia del Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster) mediante el recurso de casación interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto. Este último estima que es posible interpretar las disposiciones nacionales de forma compatible con la resolución impugnada, si bien se plantea la duda de si dicha interpretación es admisible con arreglo a la Directiva 2006/112.

16. En esas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) En unas circunstancias como las del procedimiento principal, en las que un sujeto pasivo, basándose en la sentencia Mensing, alega que la entrega de objetos de arte que ha adquirido previamente del autor (o de sus derechohabientes) en el marco de una entrega intracomunitaria exenta está igualmente sometida al régimen del margen de beneficio previsto en los artículos 311 y siguientes [de la Directiva 2006/112], ¿debe determinarse la base imponible exclusivamente con arreglo al Derecho de la Unión, a tenor del apartado 49 de dicha sentencia, de manera que no es admisible la interpretación que el tribunal nacional de última instancia hace de una disposición del Derecho nacional —en este caso, del artículo 25a, apartado 3, tercera frase, [de la UStG)]— en el sentido de que el impuesto correspondiente a la adquisición intracomunitaria no forma parte de la base imponible?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿deben interpretarse los artículos 311 y siguientes de la Directiva 2006/112, en el sentido de que, al aplicar el régimen del margen de beneficio a las entregas de objetos de arte que hayan sido adquiridos previamente del autor (o de sus derechohabientes) con carácter intracomunitario, el impuesto correspondiente a la adquisición intracomunitaria reduce el margen de beneficio, o existe a este respecto una laguna legal involuntaria en el Derecho de la Unión que no puede ser colmada por la vía del desarrollo jurisprudencial del Derecho, sino únicamente por el legislador de la Unión?».

17. La petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 9 de marzo de 2022. Presentaron sus observaciones escritas el Sr. H. Mensing, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia decidió resolver el asunto sin celebrar vista.

Análisis

18. El órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales. Se pregunta en ellas si es posible interpretar las disposiciones nacionales (primera cuestión prejudicial) o las disposiciones de la Directiva 2006/112 (segunda cuestión prejudicial) en el sentido de que, cuando se aplique el régimen del margen de beneficio a la entrega por un sujeto pasivo revendedor de obras de arte que este había adquirido mediante una entrega intracomunitaria, no se incluye en la base imponible el impuesto pagado por dicho sujeto pasivo en concepto de la adquisición intracomunitaria.

19. La primera cuestión prejudicial parte de la premisa de que la interpretación propuesta por el órgano jurisdiccional remitente de las disposiciones nacionales es admisible con arreglo a la Directiva 2006/112. Sin embargo, la validez de esta premisa depende de la respuesta a la segunda cuestión prejudicial. Por lo tanto, propongo examinar en primer lugar la segunda cuestión prejudicial.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

20. Al plantear la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, determinar si los artículos 312, 315 y 317, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que el IVA pagado por un sujeto pasivo revendedor por una adquisición intracomunitaria de una obra de arte, cuya entrega posterior por el sujeto pasivo revendedor está sujeta al régimen del margen de beneficio con arreglo al artículo 316, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, no se incluye en la base imponible de esa entrega posterior. Para analizar adecuadamente esta cuestión conviene ofrecer antes un esbozo del problema.

Problema de doble imposición cuando se aplica el régimen del margen de beneficio a una entrega de obras de arte adquiridas por un sujeto pasivo revendedor mediante una entrega intracomunitaria

21. El IVA es un impuesto sobre el volumen de negocios en cascada, es decir, que se recauda en cada fase del tráfico mercantil, ya que su carga se traslada en cada ocasión en el precio de los bienes y servicios, siendo soportado finalmente por los consumidores. Sin embargo, a diferencia de los impuestos en cascada clásicos, el IVA no se acumula en las diferentes fases del tráfico mercantil. Su importe absoluto se incrementa en cada ocasión de forma proporcional al valor añadido en la siguiente fase del tráfico mercantil y finalmente grava únicamente el precio definitivo del bien o del servicio. Dicho resultado permite garantizar un mecanismo de deducción; en cada fase del tráfico mercantil, la carga tributaria se reduce mediante el impuesto pagado en la fase anterior del tráfico.

22. No obstante, bienes como los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección no se comercializan del mismo modo que aquellos bienes que, por ser «nuevos», se entregan por primera vez a los consumidores. Con frecuencia, dichos bienes ya obran en poder de los consumidores, que hubieron de soportar la carga del IVA⁸ al adquirirlos y que, al vender a continuación dichos bienes, no intervienen en calidad de sujetos pasivos del IVA, por lo que dicha venta no tributa. En caso de una entrega posterior de dichos bienes por los sujetos pasivos revendedores, su tributación con arreglo a las reglas ordinarias, es decir, proporcionalmente a la totalidad del precio de venta, supondría una nueva imposición de los bienes, respecto de los cuales el impuesto ya había sido pagado.

23. Por ese motivo, el legislador de la Unión introdujo el régimen del margen de beneficio, que permite someter a tributación únicamente «el valor añadido» en la fase de la entrega del bien por el sujeto pasivo revendedor, es decir, el margen por él obtenido, entendido como la diferencia entre el precio de compra pagado por él por dicho bien y el precio de venta. Por tanto, el IVA se calcula proporcionalmente, no sobre el precio de venta del bien en su totalidad, sino únicamente sobre aquella parte del precio que constituye el margen.

⁸ Ello ocurre siempre respecto de bienes comercializados durante la vigencia de la normativa del IVA.

24. La consecuencia lógica de dicha solución es la inexistencia de un derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir el impuesto pagado en la adquisición del bien, cuya subsiguiente entrega tributa con arreglo al régimen del margen de beneficio. Cuando la entrega de bienes al sujeto pasivo revendedor no tributa, la cuestión de la deducción es irrelevante, puesto que no hay impuesto que, en su caso, pueda deducirse. Sin embargo, el legislador de la Unión ha admitido la aplicación del régimen del margen de beneficio también respecto de aquellos bienes cuya entrega al sujeto pasivo revendedor esté sometida a imposición. Ello puede ocurrir, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo revendedor adquiera las obras de arte de un autor que sea sujeto pasivo. En esa situación, ante la falta de un mecanismo de deducción, se evita la doble imposición determinando el margen como la diferencia entre el precio de compra del bien por el sujeto pasivo revendedor y su precio de venta, si bien en el precio de compra se incluye todo lo que constituye la contrapartida obtenida por el proveedor del sujeto pasivo revendedor, incluido el IVA adeudado. Por tanto, dicho impuesto no se incluye en el margen de beneficio, por lo que no se integra en la base imponible y no se somete a doble tributación.

25. Sin embargo, la situación se complica en el caso de operaciones en las que el hecho imponible no es la entrega, sino la adquisición de un bien por el sujeto pasivo. Uno de estos supuestos es la importación de bienes desde fuera del territorio aduanero de la Unión. Otro lo constituyen las operaciones intracomunitarias (es decir, entre diferentes Estados miembros).

26. En el caso de las operaciones intracomunitarias, la propia entrega de bienes está exenta del impuesto, mientras que se somete a tributación su adquisición.⁹ Por supuesto, ello tiene por objeto trasladar la competencia tributaria del Estado miembro del lugar de la venta al Estado miembro del lugar de adquisición, de conformidad con la regla de tributación en el lugar de consumo. Con respecto al régimen del margen de beneficio, ello supone que el impuesto correspondiente a la adquisición intracomunitaria, al no integrarse en el precio de compra pagado por el sujeto pasivo revendedor al proveedor, se incluye automáticamente en el margen de beneficio y, por tanto, en la base imponible de la operación de entrega del bien por el sujeto pasivo revendedor en la siguiente fase del tráfico mercantil. Ello genera un tipo de doble imposición parcial por la acumulación del impuesto; la cuota soportada por el sujeto pasivo revendedor como impuesto correspondiente a la adquisición intracomunitaria se grava seguidamente como elemento integrante del margen de beneficio.

27. En cambio, si bien en el supuesto análogo de una importación procedente de fuera del territorio de la Unión el legislador de la Unión ha introducido en el artículo 317, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 una norma pertinente, que obliga a tener en cuenta en el precio de compra del bien el impuesto soportado en la importación, dicha norma no existe respecto de una entrega intracomunitaria. Precisamente, el problema de dicha ausencia es el que el órgano jurisdiccional remitente quiere resolver, planteando la petición de decisión prejudicial en el presente asunto.

⁹ Existen excepciones a este principio. Una de ellas afecta a la adquisición intracomunitaria de bienes suministrados por sujetos pasivos-revendedores [artículo 4, letra a), de la Directiva 2006/112]. Sin embargo, no es este el supuesto examinado en el presente asunto.

Interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112

28. He de recordar que, conforme al artículo 315 de la Directiva 2006/112, la base imponible en el régimen del margen de beneficio estará constituida por el margen de beneficio del que se habrá deducido la cuota del IVA correspondiente a dicho margen. Se entenderá por margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta del bien en el marco del régimen del margen de beneficio y su precio de compra por parte del sujeto pasivo revendedor.

29. Pues bien, el precio de venta y el precio de compra se han definido en el artículo 312 de dicha Directiva. Conforme a dicha definición, por «precio de venta» se entenderá todo lo que constituye la contrapartida obtenida o por obtener por el sujeto pasivo revendedor del adquiriente o de un tercero, incluyendo, en especial, todos los impuestos y exacciones de este tipo, así como los gastos adicionales exigidos al adquiriente por el sujeto pasivo revendedor. Por su parte, el precio de compra incluye todo lo que constituye la contrapartida obtenida o por obtener del sujeto pasivo revendedor por su proveedor.

30. Tanto el Sr. H. Mensing como la Comisión afirman en sus observaciones en el presente asunto que, en el caso de la adquisición intracomunitaria imponible de una obra de arte por el sujeto pasivo revendedor, debe incluirse en el precio de compra el IVA soportado por aquel en concepto de dicha adquisición. En opinión de ambos, ese impuesto está comprendido en el concepto de «impuestos, derechos, exacciones y tasas», que figura en la definición del precio de venta, al cual, por su parte, reenvía la definición del precio de compra.

31. Sin embargo, dicha opinión se funda en una lectura fragmentada de las definiciones recogidas en el artículo 312 de la Directiva 2006/112. Hace completa abstracción del hecho de que tanto la definición del precio de venta como la del precio de compra abarcan exclusivamente los elementos de los gastos que, respectivamente, el sujeto pasivo revendedor obtuvo como contrapartida en el marco de una entrega comprendida en el régimen del margen de beneficio y aquellos que pagó al proveedor al adquirir el bien que seguidamente será objeto de dicha entrega.

32. Esta formulación de ambas definiciones no es casual y no puede pasarse por alto, como proponen el Sr. H. Mensing y la Comisión. Claramente, el legislador de la Unión, al formular ambas definiciones, consideró únicamente el intercambio de prestaciones financieras en el marco de las diferentes operaciones, y no todos los gastos y ventajas que puedan guardar relación con la adquisición o la entrega de un bien. La definición de precio de compra que figura en el artículo 312 de la Directiva 2006/112, comprende, pues, únicamente los gastos adicionales, que el sujeto pasivo revendedor soporta frente al proveedor, de igual modo que la definición de precio de venta comprende aquellos gastos cuya devolución obtiene el sujeto pasivo revendedor en el precio del bien.

33. Por el contrario, todos los posibles gastos adicionales que el sujeto pasivo revendedor puede soportar en relación con la adquisición de un bien, como los gastos de embalaje, de transporte y de seguros, pero que aquel paga a terceros, no se integran en el precio de compra, incluyéndose en el margen de beneficio en el sentido del artículo 315, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

34. Aunque ello pueda parecer ilógico, estas mismas reglas, debido al claro e incondicional tenor del artículo 312 de dicha Directiva, deben aplicarse al IVA correspondiente a la operación por la que el sujeto pasivo revendedor adquiere el bien. Cuando la entrega del bien al sujeto pasivo revendedor esté sometida a tributación y tenga lugar en el territorio de un Estado miembro, conforme a los principios generales de la Directiva 2006/112, el proveedor estará obligado a

repercutir el IVA, trasladándolo al sujeto pasivo revendedor en el precio del bien. Por tanto, dicho impuesto integra el precio de compra y, por ello, se excluye del margen de beneficio. Por el contrario, si, como ocurre en el caso de una entrega intracomunitaria, el sujeto pasivo revendedor está obligado a ingresar el IVA en las arcas del Estado, dicho impuesto no forma parte del precio de compra y, por consiguiente, incrementa el margen de beneficio.¹⁰ Si el legislador de la Unión hubiese querido incluir en el precio de compra, en el sentido del artículo 312, punto 2, de la Directiva 2006/112, el impuesto pagado por el sujeto pasivo revendedor directamente a las arcas del Estado, habría utilizado una formulación similar a la del artículo 320, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva, conforme al cual, cuando el sujeto pasivo revendedor someta a tributación sus operaciones con arreglo al régimen general, tendrá derecho a deducir del importe del impuesto que adeude el IVA «adeudado o pagado por el objeto de arte que le haya sido entregado», sin identificar a quién es adeudado el impuesto o a quién ha sido pagado.

35. Uno de los elementos del precio de venta definido en el artículo 312, punto 1, de la Directiva 2006/112 es el IVA devengado en el régimen del margen de beneficio, que recauda el sujeto pasivo revendedor del comprador del bien en su precio, estando obligado a pagarlo al Estado. Dicho impuesto, en cambio, se deduce de la base imponible con arreglo al artículo 315, párrafo primero, de dicha Directiva. Sin embargo, dicha disposición dice claramente que la base imponible se minorará con la cuota del IVA «correspondiente a dicho margen».

36. Contrariamente a lo afirmado en las observaciones del Sr. H. Mensing, las reglas precedentes para determinar la base imponible en el régimen del margen de beneficio coinciden con las reglas vigentes para las operaciones imponibles según el régimen general, establecidas en los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112. Conforme a dichas normas, la base imponible en una entrega de bienes¹¹ estará constituida por la totalidad de —y nada más que— la contraprestación que quien realice la entrega obtenga por ella, incluidos los impuestos y exacciones similares y los gastos accesorios, con excepción del propio IVA referido a la base imponible de dicha operación.

37. Por lo tanto, no cabe aquí ningún margen de apreciación que permita, como postula el órgano jurisdiccional remitente en su resolución, minorar la base imponible también con el IVA pagado por el sujeto pasivo revendedor directamente al Estado por la operación realizada en una fase anterior del tráfico. Si bien el artículo 315, párrafo primero, hace referencia a la cuota de IVA «correspondiente a dicho margen», evidentemente ello no comprende el impuesto pagado en la adquisición del bien por el sujeto pasivo revendedor, impuesto que «corresponde» al precio de compra de dicho bien y, por tanto, con un importe que *no constituye* un elemento del margen de beneficio.

38. El apartado 46 de la sentencia Mensing no altera esa conclusión. En ese apartado, el Tribunal de Justicia únicamente advirtió de que, en el régimen del margen de beneficio, contrariamente a lo que sucede en el régimen general, el coste de compra por el sujeto pasivo revendedor del objeto de la operación de entrega realizada por él a continuación no integra la base imponible de esta última operación, por lo que no hay fundamento para reconocer a ese sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de dicho bien del impuesto que grava su propia operación. Sin

¹⁰ En sus observaciones, la Comisión añade que se plantea un problema parecido cuando la entrega en el territorio del país está sujeta a la llamada «inversión del sujeto pasivo», es decir, cuando sea el comprador el obligado al pago del IVA. Sin embargo, conviene advertir que los Estados miembros pueden establecer la inversión del sujeto pasivo solo para algunas categorías de operaciones, mencionadas en particular en los artículos 199, 199 *bis* y 199 *ter* de la Directiva 2006/112 (y no, como señala, la Comisión, en su artículo 205, el cual versa sobre una cuestión completamente distinta), de las cuales únicamente unas pocas pueden afectar a situaciones comprendidas en el régimen del margen de beneficio. En todo caso, ello queda al margen del presente asunto.

¹¹ Como también en una prestación de servicios, pero me limito a las entregas de bienes, que son objeto del presente asunto.

embargo, de ello no se deduce que, a juicio del Tribunal de Justicia, el IVA soportado por el sujeto pasivo revendedor en la adquisición intracomunitaria del bien objeto de la posterior entrega comprendida en el régimen del margen de beneficio deba excluirse de la base imponible de esta última entrega, en contra del nítido tenor del artículo 315 de la Directiva 2006/112. El Tribunal de Justicia no se ha pronunciado en absoluto sobre este tema, toda vez que esto no era objeto de las cuestiones prejudiciales del asunto que dio lugar a la sentencia Mensing.

39. Considero por ello que, del tenor de las correspondientes disposiciones de la Directiva 2006/112, resulta inequívocamente que el IVA soportado por el sujeto pasivo revendedor en una adquisición intracomunitaria de una obra de arte que es objeto de una posterior entrega comprendida en el régimen del margen de beneficio no es un elemento del precio de compra de dicho bien en el sentido de las referidas disposiciones y que no hay ningún fundamento para excluir la cuota de ese impuesto de la base imponible de la mencionada entrega posterior.

40. En cambio, en contra de lo que parece sugerir la Comisión, en mis conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia Mensing no consideré que ese estado de cosas fuera deseable.

41. En mi opinión, al no haber excluido de la base imponible de la operación de una entrega comprendida en el régimen del margen de beneficio el impuesto pagado por el sujeto pasivo revendedor directamente al Estado en la adquisición del objeto de dicha operación, el legislador de la Unión ha cometido un error. Los bienes que un sujeto pasivo revendedor adquiere para realizar seguidamente una entrega comprendida en el régimen del margen de beneficio son, en efecto, el único elemento de los gastos de su actividad, que, si la entrega al sujeto pasivo revendedor está sometida a tributación, no le da derecho a deducir el impuesto pagado.¹² Por lo tanto, la inclusión de la cuota del impuesto soportado por adquisición de dichos bienes en la base imponible en el aplicación del régimen del margen de beneficio da lugar, como ya he mencionado, a su doble imposición parcial,¹³ lo que es contrario a los principios de neutralidad fiscal y de no acumulación del IVA.

42. El problema que debe solventarse es cómo eliminar dicha contradicción.

Sobre la posibilidad de eliminar la contradicción constatada mediante la interpretación judicial

43. En opinión de la Comisión, una interpretación finalista y sistemática del artículo 312 de la Directiva 2006/112 permitiría lograr el resultado de que el IVA soportado por un sujeto pasivo revendedor en una adquisición intracomunitaria de obras de arte que, seguidamente, son objeto de una entrega comprendida en el régimen del margen de beneficio se integre en el precio de compra en el sentido del punto 2 de dicho artículo.

44. Sin embargo, como he señalado en la parte anterior de las presentes conclusiones, la definición que allí figura del precio de compra se limita de forma clara y deliberada a los importes que el proveedor ha obtenido o debe obtener del sujeto pasivo revendedor. Toda interpretación que tenga en cuenta los importes que el sujeto pasivo revendedor haya pagado a una persona distinta del vendedor, incluidos los impuestos que haya pagado directamente al Estado, sería manifiestamente contraria al tenor de la citada disposición, que no genera dudas.

¹² Los artículos 322 y 323 de la Directiva 2006/112 privan al sujeto pasivo revendedor únicamente del derecho a deducir el IVA pagado por él en la adquisición de los bienes, que constituyen el objeto de las entregas realizadas por él, comprendidas en el régimen del margen de beneficio. Por el contrario, mantiene el derecho a deducir el impuesto pagado por todos los demás bienes y servicios que destina a su actividad, aun cuando dicha actividad se encuentre sometida a tributación con arreglo al régimen del margen de beneficio.

¹³ Véase el punto 26 de las presentes conclusiones.

45. Al sugerir al Tribunal de Justicia que lleve a cabo dicha interpretación, que en mi opinión sería una interpretación *contra legem*, la Comisión pretende, en esencia, que el Tribunal de Justicia releve al legislador de la Unión de la necesidad de eliminar la contradicción suscitada entre el tenor de lo dispuesto en el artículo 315 de la Directiva 2006/112, en relación con su artículo 312, y el principio de unicidad de la imposición del IVA en cada fase del tráfico mercantil cuando el sujeto pasivo revendedor esté obligado a pagar el impuesto por comprar obras de arte que, seguidamente, son objeto de una entrega comprendida en el régimen del margen de beneficio.

46. Esta expectativa exige plantear la pregunta sobre los límites a la actividad creadora del Derecho por parte del Tribunal de Justicia.

47. Es una verdad evidente que la competencia atribuida al Tribunal de Justicia en el artículo 267 TFUE le otorga una facultad muy amplia para interpretar los actos del Derecho de la Unión. También es verdad que el Tribunal de Justicia ha ejercido reiteradamente dicha facultad para colmar lagunas o contradicciones en esos actos, basándose en los objetivos que persiguen dichas disposiciones y en el contexto en el que aparecen en el acto normativo.¹⁴

48. Ello se ha dado también respecto del sistema común del IVA regulado actualmente en la Directiva 2006/112. En casos justificados, el Tribunal de Justicia ha ido incluso más allá del tenor literal de las disposiciones de dicha Directiva, resolviendo sobre la base de los principios generales del Derecho o bien de la lógica general del funcionamiento del IVA. De este modo, por ejemplo, el Tribunal de Justicia ha introducido en el Derecho de la Unión en materia del IVA el concepto del abuso de derecho¹⁵ y ha denegado el derecho a deducir el impuesto soportado por un sujeto pasivo que haya participado en un fraude fiscal a sabiendas o por negligencia.¹⁶

49. Una injerencia del Tribunal de Justicia en el contenido normativo de disposiciones jurídicas vigentes está justificada cuando dichas disposiciones sean oscuras, incompletas o mutuamente excluyentes, o cuando su interpretación literal lleve a resultados contrarios no solo al objetivo de dichas normas, sino a los principios fundamentales de todo el ordenamiento jurídico, como ocurría en los asuntos que dieron lugar a las sentencias citadas en el punto anterior. En cambio, tengo dudas de si la interpretación finalista o sistemática justificaría apartarse del tenor inequívoco de unas disposiciones cuando su aplicación literal, aunque no se ajuste plenamente a la lógica de la normativa de la que forman parte estas disposiciones, no cuestiona completamente la eficacia de esta normativa ni vulnera los principios fundamentales del ordenamiento jurídico.

50. Este es el planteamiento que propone, en cambio, la Comisión, invocando a este respecto la sentencia *Mensing*. Sin embargo, en esa sentencia, el Tribunal de Justicia no se apartó de la interpretación literal de las correspondientes disposiciones de la Directiva 2006/112. Al contrario, el pronunciamiento que figura en esa sentencia se basa, en primer lugar, en el tenor literal del artículo 316, apartado 1, letra b), de dicha Directiva,¹⁷ empleando el Tribunal de Justicia elementos de interpretación sistemática y finalista únicamente para respaldar las conclusiones que se derivan del tenor literal de dicha disposición.¹⁸

¹⁴ Conforme al principio, consolidado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de tener en cuenta esos dos elementos al interpretar las disposiciones del Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia *Mensing*, apartado 24).

¹⁵ Sentencia de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros* (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁶ Sentencia de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling* (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446).

¹⁷ Sentencia *Mensing*, apartados 25 y 26.

¹⁸ Sentencia *Mensing*, apartados 27 a 37.

51. Por cuanto se refiere a la inclusión en la base imponible en el régimen del margen de beneficio de la cuota de IVA pagada por el sujeto pasivo revendedor por la adquisición de las obras de arte, cuya subsiguiente entrega queda comprendida en ese régimen, ello lleva, como he señalado en la introducción a las presentes reflexiones,¹⁹ a una doble imposición parcial, vulnerando los principios de neutralidad fiscal, entendido como la prohibición de tratar operaciones análogas de forma diferente, y de no acumulación del IVA.

52. Debe advertirse, además, que, cuando tanto la adquisición intracomunitaria de una obra de arte por el sujeto pasivo revendedor como su posterior entrega por ese sujeto pasivo revendedor estén sujetas al tipo general del IVA, la carga fiscal de la entrega de la obra de arte resulta superior al aplicarse el régimen del margen de beneficio que cuando se somete a tributación con arreglo al régimen general, lo que priva de sentido económico la posibilidad de ejercer la opción prevista en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, en el supuesto de la imposición, tanto de la entrega de la obra de arte al sujeto pasivo revendedor como de la posterior entrega de esa obra de arte por el sujeto pasivo revendedor sujeta a ese mismo tipo (general) del impuesto, la elección de la tributación en el régimen del margen de beneficio no otorga ninguna ventaja económica especial, puesto que, aun cuando el IVA figure en el precio de compra, la carga fiscal en el régimen del margen de beneficio es la misma que en el supuesto de la imposición conforme al régimen general.²⁰

53. El sentido real de la norma prevista en el artículo 316 de la Directiva 2006/112 emerge cuando la operación, en el marco de la cual el sujeto pasivo revendedor adquiere la obra de arte, tributa a un tipo reducido. En efecto, el artículo 103 de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido de IVA a la importación de obras de arte, así como, en algunos supuestos, a su entrega, especialmente a la entrega efectuada por los autores o sus derechohabientes. En esa situación, la entrega de las obras de arte por el sujeto pasivo revendedor está sujeta al tipo general del impuesto solo respecto del importe del margen de beneficio, mientras que, por lo demás, está sujeta a un tipo reducido. Ello permite reducir la carga fiscal total con respecto a la tributación bajo el régimen general, dado que en esta última situación el sujeto pasivo revendedor debería pagar el IVA correspondiente al precio de venta al tipo general, teniendo, en cambio, únicamente derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior del tráfico a un tipo reducido.²¹

54. Sin embargo, no estoy de acuerdo con lo afirmado en las observaciones del Sr. H. Mensing de que la inclusión en el margen de beneficio del impuesto soportado por el sujeto pasivo revendedor en la adquisición intracomunitaria y la doble imposición parcial que resulta de ello no permiten alcanzar el objetivo de la norma recogida en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, a saber, fomentar la venta de obras de arte por sus autores con la intermediación de sujetos pasivos revendedores, tomando en consideración, plenamente, en la entrega de las obras de arte por estos últimos, su imposición a un tipo reducido en la fase anterior del tráfico mercantil.

55. En efecto, en primer lugar, el artículo 316, apartado 1, letra b), de la citada Directiva no supedita la posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio a los objetos de arte que un sujeto pasivo revendedor haya adquirido del autor o de sus derechohabientes al hecho de que la entrega de dichas obras de arte al sujeto pasivo revendedor estuviese sujeta a un tipo reducido. Dicho requisito se recoge únicamente en el artículo 316, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, que versa, no obstante, sobre obras de arte adquiridas por un sujeto pasivo revendedor

¹⁹ Véanse los puntos 21 a 27 de las presentes conclusiones.

²⁰ Lo ilustran los ejemplos expuestos en las observaciones de la Comisión.

²¹ Lo ilustra el ejemplo expuesto en las observaciones del Sr. H. Mensing.

de otros sujetos pasivos (que no sean revendedores).²² Por el contrario, el artículo 316, apartado 1, letra b), de dicha Directiva resulta aplicable con independencia del tipo al que haya estado sujeta la entrega de las obras de arte al sujeto pasivo revendedor.

56. En cambio, en segundo lugar, el aumento de la carga fiscal resultante de la inclusión del impuesto sobre la adquisición intracomunitaria en el margen de beneficio es relativamente pequeño cuando la adquisición de los bienes por el sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al tipo reducido y no desvirtúa el efecto de la aplicación de dicho tipo reducido.²³ Ciertamente, la carga fiscal total sigue siendo inferior que en el caso de la tributación por el régimen general. Por tanto, se consigue alcanzar el objetivo de la citada norma, señalado por el Sr. H. Mensing, si bien en un grado algo menor. Así pues, dicho argumento no aboga por la necesidad de adoptar una interpretación distinta del artículo 312 de la Directiva 2006/112 que la resultante de su tenor literal.

57. A continuación, por cuanto se refiere al principio de neutralidad fiscal, el Tribunal de Justicia ya tuvo oportunidad de señalar que este principio, como principio general del sistema común del IVA, establecido en el ámbito del Derecho derivado, no es una norma de Derecho primario, de cuya conformidad con el cual pueda depender la validez de las disposiciones de la Directiva por la que se adopta dicho sistema. Tampoco justifica una interpretación de dichas disposiciones que no se base en su redacción.²⁴ Por lo tanto, pese a que la aplicación conjunta de los artículos 312, 315, 316, apartado 1, letra b), y 317, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 a las obras de arte que adquiere un sujeto pasivo revendedor mediante una entrega intracomunitaria puede vulnerar el principio de neutralidad fiscal al tratar de forma diferente dichas obras de arte frente a aquellas obras de arte adquiridas por el sujeto pasivo en el territorio nacional, dicha vulneración no justifica una interpretación de esas disposiciones contraria a su tenor inequívoco.

58. A este respecto, debe tenerse en cuenta que las obras de arte son bienes de carácter especial. Por su propia naturaleza, son irrepetibles, no son directamente intercambiables entre sí y unas diferencias relativamente menores en el precio no afectan por lo general a las decisiones de sus adquirentes. Por tanto, las distorsiones de la competencia resultantes de un aumento de la carga fiscal resultan en este caso limitadas y mucho menores que respecto de los bienes estándar producidos en masa.

59. Deben alcanzarse conclusiones similares respecto de la vulneración del principio de no acumulación del IVA, recogido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112. Se trata de un principio interno del sistema común del IVA. Su vulneración provoca cierta perturbación del funcionamiento de este sistema, pero no justifica la declaración de nulidad de las disposiciones de dicha Directiva que dan lugar en su caso a la mencionada perturbación ni a interpretar dichas disposiciones de forma incompatible con su clara redacción.

60. Las anteriores consideraciones me llevan a concluir que el Tribunal de Justicia no debería interpretar el artículo 312 de la Directiva 2006/112 ni sus otras disposiciones relativas al régimen del margen de beneficio de forma contraria a su tenor inequívoco para eliminar la

²² Dicho sea al margen, *de lege ferenda* debería explicarse si el artículo 316, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 puede aplicarse a las obras de arte adquiridas por los sujetos pasivos-revendedores mediante una entrega intracomunitaria. En efecto, dicha disposición habla de *entregas* sujetas al tipo reducido, mientras que en el caso de las operaciones intracomunitarias como mucho podrá estar sujeta al tipo reducido la *adquisición* intracomunitaria, puesto que la propia entrega está exenta.

²³ Por ejemplo, al someter la adquisición de una obra de arte por un sujeto pasivo revendedor al tipo reducido del 5 %, y la entrega realizada por el sujeto pasivo revendedor al tipo general del 20 %, la carga fiscal de la misma obra de arte (sin contar el margen de beneficio del sujeto pasivo revendedor) aumenta del 5 % al 6 %.

²⁴ Véase, por analogía, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 50).

incompatibilidad con los principios de neutralidad fiscal y de no acumulación del IVA que la redacción de dichas disposiciones provoca cuando estas se aplican a obras de arte entregadas a los sujetos pasivos revendedores por los autores o sus derechohabientes mediante una entrega intracomunitaria.

61. Por el contrario, frente a lo que afirma el Gobierno alemán, no considero que la situación jurídica actual sea satisfactoria y que el propio carácter facultativo para el sujeto pasivo revendedor de las disposiciones del artículo 316 de la Directiva 2006/112 elimine el problema de doble imposición parcial que provoca esta situación jurídica. En mi opinión, se hace imperiosa una intervención del legislador de la Unión que tenga por objetivo corregir la forma de cálculo de la base imponible en el régimen del margen de beneficio cuando se aplica a obras de arte adquiridas por los sujetos pasivos revendedores mediante una entrega intracomunitaria.

62. No parece que esa intervención legislativa plantee grandes dificultades. La Directiva 2006/112 fue adoptada, conforme al artículo 93 CE (actualmente, artículo 113 TFUE), mediante un procedimiento legislativo especial, tras haber sido consultado el Parlamento Europeo, siendo asimismo reformada por esta vía. Al mismo tiempo, se trata de uno de los actos del Derecho de la Unión más reformados, siendo las modificaciones de dicha Directiva prácticamente algo rutinario. Baste decir que la Directiva 2006/112 ya ha sido reformada diez veces desde que se dictó la sentencia *Mensing*,²⁵ es decir, desde el momento en el que la aplicación del régimen del margen de beneficio a las obras de arte adquiridas por los sujetos pasivos revendedores mediante una entrega intracomunitaria fue confirmada por el Tribunal de Justicia y cuando resultó evidente que existen problemas de doble imposición parcial.²⁶ Por tanto, no han faltado oportunidades para corregir las citadas disposiciones.

63. La modificación legislativa podría abordar también el problema, señalado por la Comisión en sus observaciones, de la doble imposición cuando se produce la inversión del sujeto pasivo en la entrega al sujeto pasivo revendedor de un bien cuya entrega sucesiva por el sujeto pasivo revendedor está sujeta al régimen del margen de beneficio.²⁷ Dicho problema no lo resolverá la sentencia que el Tribunal de Justicia dicte en el presente asunto, dado que esta tendrá que limitarse, en todo caso, a la cuestión del impuesto soportado por el sujeto pasivo revendedor en la adquisición intracomunitaria de una obra de arte, siguiendo el alcance de las cuestiones prejudiciales.

Respuesta a la cuestión prejudicial

64. Como se desprende de las reflexiones precedentes, no veo ni la posibilidad ni la necesidad de llevar a cabo una interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 que permita evitar la doble imposición parcial en una situación como la que se ventila en el litigio ante el órgano jurisdiccional nacional. Debe ser el legislador de la Unión quien proceda con la correspondiente modificación de dichas disposiciones.

²⁵ 29 de noviembre de 2018.

²⁶ Directivas del Consejo (UE): 2018/1910, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 3); 2018/2057, de 20 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 329, p. 3); 2019/475, de 18 de febrero de 2019 (DO 2019, L 83, p. 42); 2019/1995, de 21 de noviembre de 2019 (DO 2019, L 310, p. 1); 2019/2235, de 16 de diciembre de 2019 (DO 2019, L 336, p. 10); 2020/1756, de 20 de noviembre de 2020 (DO 2020, L 396, p. 1); 2020/2020, de 7 de diciembre de 2020 (DO 2020, L 419, p. 1); 2021/1159, de 13 de julio de 2021 (DO 2021, L 250, p. 1); 2022/542, de 5 de abril de 2022 (DO 2022, L 107, p. 1), y 2022/890, de 3 de junio de 2022 (DO 2022, L 155, p. 1).

²⁷ Véase la nota 10 en el punto 34 de las presentes conclusiones.

65. Por ello, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 312, 315 y 317, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que el IVA soportado por un sujeto pasivo revendedor en la adquisición intracomunitaria de una obra de arte, cuya posterior entrega por dicho sujeto pasivo revendedor esté comprendida en el régimen del margen de beneficio con arreglo al artículo 316, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, se incluye en la base imponible de esa entrega posterior.

Sobre la primera cuestión prejudicial

66. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende, en esencia, determinar si, cuando un sujeto pasivo revendedor solicite la aplicación, con arreglo al artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, del régimen del margen de beneficio a obras de arte que adquirió mediante una entrega intracomunitaria, pese a que el Derecho nacional —de forma incompatible con dicha disposición— no permite su aplicación, los tribunales nacionales tienen derecho a interpretar las disposiciones del Derecho nacional, como el artículo 25a, apartado 3, tercera frase, de la UStG en consonancia con dicha Directiva, de modo que el IVA soportado por el sujeto pasivo revendedor en la adquisición intracomunitaria de dicha obra de arte no se incluya en la base imponible en el régimen del margen de beneficio.

67. Es obvio que la interpretación de las disposiciones nacionales la hacen las autoridades nacionales y que ello no es competencia del Tribunal de Justicia. Sin embargo, tal como resulta de la respuesta que propongo dar a la segunda cuestión prejudicial, no pueden interpretarse las disposiciones de la Directiva 2006/112 en el sentido de que el impuesto soportado por el sujeto pasivo revendedor en la adquisición intracomunitaria de una obra de arte no se incluye en la base imponible en el régimen del margen de beneficio. Por tanto, en esa Directiva no figura una norma con arreglo a la cual pueda interpretarse el Derecho nacional en este sentido. Así pues, en mi opinión, la primera cuestión prejudicial carece de objeto y no es necesario responderla. Por ello, me limitaré a brindar seguidamente algunas observaciones, en caso de que el Tribunal de Justicia considere necesario abordar la primera cuestión prejudicial.

68. El órgano jurisdiccional remitente explica sus dudas, expresadas en la primera cuestión prejudicial, respecto a la afirmación del Tribunal de Justicia que figura en el apartado 49 de la sentencia Mensing, conforme a la cual en el procedimiento principal en el asunto que dio lugar a esa sentencia el sujeto pasivo revendedor puede invocar la posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio directamente con arreglo a la Directiva 2006/112. En relación con la aseveración del Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto se plantea la duda de si puede aplicar las disposiciones de su Derecho nacional que regulan otros aspectos de la tributación de operaciones realizadas por el sujeto pasivo revendedor o si bien debe fundarse exclusivamente en las disposiciones de la citada Directiva.

69. En mi opinión, el apartado 49 de la sentencia Mensing debe entenderse de forma algo distinta. En dicho apartado, el Tribunal de Justicia ha señalado que, cuando un sujeto pasivo revendedor ejercite la facultad resultante de la Directiva 2006/112 a inaplicar las disposiciones del Derecho nacional incompatibles con dicha Directiva, ello debe hacerse de conformidad con toda la regulación de la que esa facultad forma parte. En este supuesto concreto ello supondría que el ejercicio del derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio lleva consigo la ausencia del derecho a deducir el IVA soportado en la fase anterior del tráfico, con arreglo al artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112. Sin embargo, ello no supone, en mi opinión, la exclusión de todas las disposiciones del Derecho nacional que regulan la relación jurídica dada cuando esas disposiciones no sean incompatibles con el Derecho de la Unión.

70. En el asunto que dio lugar a la sentencia *Mensing*, el motivo por el que el órgano jurisdiccional nacional planteó las cuestiones prejudiciales era el artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG, que excluye la aplicación del régimen del margen de beneficio a los bienes entregados al sujeto pasivo revendedor mediante una entrega intracomunitaria exenta del impuesto. A la luz de la sentencia *Mensing*, el órgano jurisdiccional nacional debía considerar dicha disposición incompatible con el Derecho de la Unión respecto de las obras de arte entregadas a los sujetos pasivos revendedores por los autores o sus derechohabientes y dejar de aplicarla al resolver el litigio.²⁸ Sin embargo, no hay motivo para que dicho órgano jurisdiccional y, en el procedimiento de casación, el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto, no aplique las demás disposiciones del Derecho nacional que regulan la situación jurídica del Sr. H. Mensing, en la medida en que la aplicación de esas disposiciones pueda conciliarse con el Derecho de la Unión, especialmente con la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Mensing*.

71. Ello resulta pertinente también respecto al artículo 25a, apartado 3, de la UStG. En cambio, no me parece que de dicha disposición pueda, en consonancia con la Directiva 2006/112, extraerse el efecto que pretende obtener el órgano jurisdiccional remitente. La frase tercera de dicha disposición transpone el artículo 315, párrafo segundo, *in fine*, de la Directiva 2006/112, con arreglo al cual en la base imponible en el régimen del margen de beneficio no se incluye el IVA relativo al propio margen de beneficio. Por el contrario, al IVA pagado por la entrega del bien al sujeto pasivo revendedor se refiere el artículo 25a, apartado 3, última frase. Sin embargo, esta disposición habla claramente del IVA «del proveedor» y, por tanto, pagado por el proveedor del bien y repercutido al sujeto pasivo revendedor en el precio del bien. Ello es coherente con la definición del precio de compra que figura en el artículo 312, punto 2, de la Directiva 2006/112. Ante la clara redacción de las correspondientes disposiciones de la citada Directiva resulta difícil interpretar las referidas disposiciones nacionales de otro modo.

72. Con independencia de ello, aun cuando, como ocurre en este supuesto, en las disposiciones de la Directiva exista una laguna y su tenor literal lleve a efectos en parte contrarios a la lógica y a los objetivos de la normativa en su conjunto, las autoridades de los Estados miembros no pueden «subsana» esta situación mediante una interpretación de las disposiciones del Derecho nacional que sea contraria al tenor de las disposiciones de la Directiva. Este proceder a nivel nacional, cuyo resultado estaría condicionado a la concreta redacción de las disposiciones nacionales y a la forma en que se interpreten por las autoridades administrativas y los tribunales nacionales, se opondría a la consecución del objetivo fundamental de toda directiva, a saber, la armonización de la legislación de los Estados miembros. En cambio, la supresión de posibles incoherencias en las disposiciones del Derecho de la Unión es, en primer lugar, el cometido del legislador de la Unión y, en el marco de una interpretación admisible, del Tribunal de Justicia.

73. No obstante, como he señalado en la introducción de la presente parte, habida cuenta de la respuesta que propongo dar a la segunda cuestión prejudicial, no es necesario responder a la primera cuestión prejudicial.

²⁸ Véase, recientemente, la sentencia de 18 de enero de 2022, *Thelen Technopark Berlin* (C-261/20, EU:C:2022:33), apartado 30.

Conclusiones

74. A la vista de las anteriores consideraciones propongo dar la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«Los artículos 312, 315 y 317, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

deben interpretarse en el sentido de que

el impuesto sobre el valor añadido soportado por un sujeto pasivo revendedor en concepto de una adquisición intracomunitaria de un objeto de arte, cuya posterior entrega por dicho sujeto pasivo revendedor esté comprendida en el régimen del margen de beneficio con arreglo al artículo 316, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, se incluye en la base imponible de dicha entrega posterior.»