

Asunto C-203/10

Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna

contra

Auto Nikolovi OOD

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Varhoven administrativen sad)

«Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido — Piezas de ocasión para vehículos automóviles — Importación en la Unión por un sujeto pasivo revendedor — Régimen del margen de beneficio o régimen normal del IVA — Nacimiento del derecho a deducción — Efecto directo»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores — Régimen del margen de beneficio — Ámbito de aplicación*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 314)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores — Bienes importados en la Unión por el sujeto pasivo revendedor — Inaplicabilidad del régimen del margen de beneficio — Posposición del derecho a deducir la cuota pagada en el momento de la importación — Improcedencia*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 320, aps. 1, párr. 1, y 2)

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores — Régimen del margen de beneficio — Disposiciones que delimitan el ámbito de aplicación de este régimen — Norma que determina los requisitos de la posposición del derecho a deducir la cuota pagada en caso de optar por el régimen normal — Efecto directo*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 314 y 320, aps. 1, párr. 1, y 2)

1. El artículo 314 de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el régimen del margen de beneficio no se aplica a las entregas de bienes, como piezas usadas para vehículos automóviles, importados en la Unión por el propio sujeto pasivo revendedor en régimen normal de IVA.

De la estructura y de la economía general de la Directiva 2006/112, en particular de la clasificación de las operaciones sujetas a impuesto que se lleva a cabo en el título IV, se desprende que el concepto de «entregas de bienes» que figura en el artículo 314 de dicha Directiva debe distinguirse, en particular, de la de «importaciones de bienes» en la Unión procedentes de un país tercero.

(véanse los apartados 43 y 53 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que pospone hasta la entrega posterior sometida al régimen normal del IVA el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir la cuota del IVA pagada por él, en aplicación de dicho régimen, en el momento de importación de bienes que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades.

Cuando está excluida la aplicación del régimen del margen de beneficio, así como, consiguientemente, la opción entre aplicar dicho régimen y aplicar el régimen normal del IVA, no existe ningún riesgo de fraude que pueda justificar descartar la aplicación del régimen normal de deducción.

(véanse los apartados 58 y 59 y el punto 2 del fallo)

3. Los artículos 314 y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, tienen efecto directo, que autoriza a los particulares a invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales para que se deje de aplicar una normativa nacional que es incompatible con las referidas disposiciones.

Por lo que se refiere al artículo 314, la delimitación de los casos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen del margen de beneficio se realiza en términos inequívocos y no está supeditada a la adopción de ningún otro acto que emane de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros. Por lo que atañe al artículo 320, apartado 1, párrafo primero, dicha disposición identifica de manera clara e incondicional, los objetos importados cuya entrega posterior al amparo del régimen normal del IVA confiere al sujeto pasivo revendedor el derecho a deducir la cuota del IVA adeudada o abonada en el momento de la importación. Por su parte, el artículo 320, apartado 2, circunscribe de la misma manera el ámbito de aplicación de la norma que pospone el nacimiento del derecho a deducción.

(véanse los apartados 62, 63 y 65 y el punto 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 3 de marzo de 2011 (*)

«Directiva 2006/112/CE – Impuesto sobre el valor añadido – Piezas de ocasión para vehículos automóviles – Importación en la Unión por un sujeto pasivo revendedor – Régimen del margen de beneficio o régimen normal del IVA – Nacimiento del derecho a deducción – Efecto directo»

En el asunto C-203/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria), mediante resolución de 20 de abril de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de abril de 2010, en el procedimiento entre

Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna

y

Auto Nikolovi OOD,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. D. Šváby, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, por el Sr. Sv. Avramov;
- en nombre de Auto Nikolovi OOD, por el Sr. M. Nikolov;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. D. Roussanov y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 311, apartado 1, número 1, 314 y 320 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 L 347, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Auto Nikolovi OOD (en lo sucesivo, «Auto Nikolovi») y la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna (Dirección «Impugnación y administración de la ejecución» de Varna) de la Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (administración central de la agencia nacional tributaria) a raíz de la negativa de esa autoridad a reconocer a Auto Nikolovi el derecho a deducir inmediatamente la cuota del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») abonado en el momento de importar en la Unión europea piezas de ocasión para vehículos automóviles procedentes de Suiza.

Marco jurídico

3 El quincuagésimo primer considerando de la Directiva 2006/112 señala:

«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 A tenor del artículo 30, párrafo primero, de esta Directiva:

«Se considerará “importación de bienes” la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado.»

5 En relación con este tipo de operaciones, el artículo 70 de dicha Directiva dispone que «[e]l devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes».

6 A tenor del artículo 167 de dicha Directiva, «[e]l derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

7 El artículo 168 de la Directiva 2006/112 establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

[...]

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

8 El título XII de la Directiva 2006/112, bajo el epígrafe «Regímenes particulares», contiene un capítulo 4, titulado «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección» e integrado por los artículos 311 a 343.

9 A tenor del artículo 311, apartado 1, números 1 y 5, de esta 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».

10 El artículo 313, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«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.»

11 El artículo 314 de la Directiva 2006/112 dispone:

«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;
- b) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 136;
- c) otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de la franquicia para las pequeñas empresas establecida en los artículos 282 a 292 y se refiera a un bien de inversión;
- d) otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al IVA con arreglo al presente régimen especial.»

12 A tenor del artículo 316, apartado 1, de esta Directiva:

«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:

- a) objetos de arte, de colección o de antigüedades que hayan sido importados por ellos mismos;

[...].»

13 El artículo 319 de la Directiva dispone que, «[e]n 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».

14 A tenor del artículo 320 de la Directiva 2006/112:

«1. Cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del IVA a la entrega de un objeto de arte, de colección o de antigüedades importado por él mismo, tendrá derecho a deducir del importe del impuesto que adeude el IVA adeudado o pagado en el momento de la importación de dicho bien.

[...]

2. El derecho a deducción nacerá en el momento en que se adeude el impuesto adeudado por la entrega a la que el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del IVA.»

Derecho nacional

15 La Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA»), en la versión aplicable a los hechos del procedimiento principal, dispone, en el artículo 16, apartado 1:

«Se considerará importación de bienes a efectos de la presente ley la introducción en el interior del

país de un bien que no sea comunitario.»

16 A tenor del artículo 54, apartado 1, de la Ley sobre el IVA:

«En caso de importación de bienes, el impuesto se devengará y será exigible en el momento en que nace o debe nacer la obligación de pagar los derechos de importación en el interior del país, aunque no exista deuda aduanera o sea igual a cero.»

17 El artículo 68 de la Ley sobre el IVA dispone:

«1) Cuota pagada es la cantidad del impuesto que una persona registrada puede deducir del impuesto de que es deudora conforme a esta ley en las siguientes operaciones:

[...]

3. las importaciones que realice.

[...]

2) El derecho a deducir la cuota pagada nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

18 A tenor del artículo 69, apartado 1, número 2, de la Ley sobre el IVA, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor el impuesto pagado a la importación conforme al artículo 56 de la misma Ley.

19 Los requisitos de ejercicio del derecho de deducción de la cuota pagada se exponen en el artículo 71 de la Ley sobre el IVA, que establece, en particular:

«El sujeto pasivo ejercerá el derecho a deducción si se cumple alguno de los siguientes requisitos:

[...]

3. que el sujeto pasivo esté en posesión de una declaración en aduana en la que conste como importador, y [que] el impuesto se ha abonado con arreglo al artículo 90, apartado 1 (en los supuestos de importación en el sentido del artículo 16);»

20 El artículo 90, apartado 1, de la Ley sobre el IVA establece:

«En los supuestos contemplados en el artículo 16, el importador de bienes abonará a las arcas públicas el impuesto recaudado efectivamente por las autoridades aduaneras [...].»

21 En el capítulo de la Ley sobre el IVA titulado «Régimen especial de imposición del margen de beneficios», el artículo 143 está redactado en los siguientes términos:

«1) Las disposiciones de este capítulo son aplicables a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor siempre que estos bienes (incluidos los bienes importados) le hayan sido entregados en el interior del país o procedentes del territorio de otro Estado miembro por una de las siguientes personas:

1. una persona que no sea sujeto pasivo;

2. otro sujeto pasivo, en el marco de una entrega exenta con arreglo a lo dispuesto en el artículo 50;
3. otro sujeto pasivo no registrado con arreglo a esta ley;
4. otro revendedor que aplique el presente régimen de margen de beneficio.

3) Los revendedores también tendrán derecho a la aplicación del régimen del margen de beneficio para las entregas de los siguientes bienes:

1. objetos de arte, de colección o de antigüedades que hayan sido importados por ellos mismos.»

22 El artículo 151 de la Ley sobre el IVA, titulado «Derecho de opción», establece:

«1) Los revendedores tendrán el derecho de optar por la aplicación del régimen normal de tributación para las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o de antigüedades.

2) El sujeto pasivo ejercerá el derecho a que se refiere el apartado 1 para cada entrega de bienes usados en cuya factura no se mencione que para ellos se aplica el régimen especial regulado en este capítulo.

[...]

4) En los supuestos contemplados en el apartado 2, el derecho a deducción correspondiente a los bienes recibidos o importados por el sujeto pasivo a los que no se aplique el régimen especial del margen de beneficio nacerá en el período en el que nazca la exigibilidad del impuesto para la subsiguiente entrega y se ejercerá en ese período.»

23 El artículo 1, número 19, de las disposiciones complementarias de la Ley sobre el IVA dispone:

«Se entenderá por “bienes de ocasión” los bienes muebles usados y determinados individualmente que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, y que puedan utilizarse para la finalidad para la que fueron fabricados. No son bienes de ocasión:

- a) los objetos de arte;
- b) los objetos de colección;
- c) las antigüedades;
- d) los metales preciosos y piedras preciosas, independientemente de la forma que revistan.»

24 A tenor del artículo 1, número 23, de dichas disposiciones complementarias, «por “revendedor de bienes de ocasión, objetos de arte, objetos de colección y antigüedades” se entiende todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre, adquiera 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 el sentido de la normativa mercantil».

Hechos que dieron origen al procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

- 25 Auto Nikolovi es una sociedad establecida en Silistra (Bulgaria). Se dedica principalmente a la venta de vehículos de ocasión.
- 26 En julio de 2008, fue objeto de una inspección tributaria relativa, en especial, al período comprendido entre el 17 de enero de 2003 y el 31 de mayo de 2008 respecto a la deuda tributaria en concepto de IVA.
- 27 Dicha inspección concluyó con el acta de inspección de 16 de enero de 2009. En apoyo de dicha acta, la administración tributaria competente hizo constar que, en dicha inspección, una parte de las piezas usadas que Auto Nikolovi había importado de Suiza se encontraban en sus locales y, por consiguiente, no habían sido objeto de entregas posteriores sometidas a impuesto. Partiendo de la base que Auto Nikolovi había optado por la aplicación del régimen normal del IVA, la administración tributaria no le reconoció, con arreglo al artículo 151, apartados 1 y 4, de la Ley sobre el IVA, el derecho a deducir 405,55 BGN en abril de 2007, en concepto de cuota pagada del IVA por la importación de neumáticos usados, y de 375,31 BGN, en julio de 2007, en concepto de cuota pagada del IVA por la importación de neumáticos, llantas, un gato para coches y parachoques usados.
- 28 Contra dicha acta de inspección Auto Nikolovi interpuso una reclamación económica administrativa ante el director de la direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, alegando esencialmente que los bienes de que se trata no constituyen «bienes de ocasión» en el sentido del artículo 1, número 19, de las disposiciones complementarias de la Ley sobre el IVA, aunque las disposiciones de esta Ley respecto a los bienes de ocasión no son aplicables al citado asunto.
- 29 Esta reclamación fue desestimada mediante una decisión de 11 de marzo de 2009 pues el citado director entendió que Auto Nikolovi comerciaba con bienes de ocasión y había optado por someter las entregas de dichos bienes al régimen tributario ordinario del IVA.
- 30 Auto Nikolovi impugnó esta decisión ante el Administrativen sad Varna (tribunal administrativo de Varna). Alegaba fundamentalmente que su situación no estaba incluida en el ámbito de aplicación del régimen del margen de beneficio puesto que, conforme al artículo 314 de la Directiva 2006/112, y a diferencia de lo que establece el artículo 143, apartado 1, de la Ley sobre el IVA, dicho régimen no se aplica a las entregas de bienes importados por el propio sujeto pasivo revendedor. Consideró que, por lo tanto, podía practicar la deducción de la cuota pagada en las condiciones establecidas en el artículo 71, apartado 1, de dicha Ley.
- 31 Mediante sentencia de 11 de junio de 2009, el Administrativen sad Varna anuló la decisión de 11 de marzo de 2009 en la medida en que, mediante ella, se había denegado a Auto Nikolovi el derecho a deducir la cuota tributaria pagada en el momento de importar neumáticos, llantas y un gato de ocasión.
- 32 El Administrativen sad Varna consideró que estos bienes no eran bienes de ocasión en el sentido de la Ley sobre el IVA, dado que eran bienes genéricos y no bienes designados individualmente a través de características que permitieran distinguirlos de otros bienes del mismo género. Por consiguiente, en aplicación del artículo 54 en relación con el artículo 68, apartados 1 y 2, de esta Ley, consideró que Auto Nikolovi tenía derecho a practicar la deducción respecto a los bienes importados en el último mes del procedimiento de importación.

33 Contra esta sentencia el director de la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna interpuso recurso de casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Superior de lo Contencioso-administrativo).

34 El órgano jurisdiccional remitente, que parte de que Auto Nikolovi tiene la condición de sujeto pasivo revendedor, se enfrenta a distintas dudas al resolver el procedimiento principal.

35 Experimenta dudas respecto a la calificación de los bienes controvertidos de «bienes de ocasión», habida cuenta de que, a diferencia de la definición de dichos bienes contenida en el artículo 311, apartado 1, número 1, de la Directiva 2006/112, la que figura en el artículo 1, número 19, de las disposiciones complementarias de La Ley sobre el IVA se refiere a bienes «individualmente identificados». A este respecto se pregunta si los Estados miembros pueden definir libremente por sí mismos el concepto de «bienes de ocasión».

36 Suponiendo que los bienes de que se trata sean bienes de ocasión, se pregunta si el régimen tributario del margen de beneficio se aplica al presente asunto, en el que el interesado, que, en virtud de la ley sobre el IVA, tiene derecho a deducir la cuota abonada en el momento de la importación, no corre el riesgo de soportar una doble imposición.

37 Suponiendo que el régimen de imposición del margen de beneficio sea aplicable en el procedimiento principal, se pregunta si una disposición legislativa que traslade el nacimiento del derecho del interesado a la deducción de la cuota pagada del IVA en el momento de la importación al período en el que los bienes de ocasión importados son objeto de entregas posteriores sujetas a impuesto es compatible con los requisitos estrictos de aplicación de tal traslado, que se desprenden de los artículos 319 y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112.

38 Suponiendo que tal retraso no se refiere a la importación de bienes de ocasión por el propio revendedor, el tribunal remitente se pregunta si los artículos 314, letras a) a d), y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 tienen efecto directo, que permite invocarlos para dejar inaplicadas las disposiciones nacionales contrarias.

39 En este contexto, el Varhoven administrativen sad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿El concepto de “bienes de ocasión” contenido en el artículo 311, apartado 1, número 1, de la Directiva 2006/112 [...] incluye también bienes muebles usados que no están individualizados (mediante marca, modelo, número de serie, año de fabricación, etc.) de forma que se distingan de otros objetos del mismo género, sino que se determinan por características genéricas?

2) ¿La expresión “con arreglo a la definición de los Estados miembros”, contenida en el artículo 311, apartado 1, número 1, de la Directiva 2006/112 [...], confiere a los Estados miembros la posibilidad de definir por sí mismos el concepto de “bienes de ocasión”, o la definición de este concepto de la Directiva debe ser reproducido exactamente en la ley nacional?

3) ¿El requisito, incluido en la normativa nacional, de que los bienes de ocasión estén individualmente determinados, se corresponde con el sentido y la finalidad de la definición comunitaria de “bienes de ocasión”?

4) Habida cuenta del quincuagésimo primer considerando de la Directiva 2006/112 [...], ¿es posible afirmar que la expresión “siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la Comunidad [...]”, contenida en el artículo 314 [...] de la Directiva 2006/112 [...], también incluye la

importación de bienes de ocasión que el sujeto pasivo revendedor haya realizado él mismo?

5) En el supuesto de que el régimen del margen de beneficio también fuera aplicable a la entrega de bienes de ocasión realizada por un sujeto pasivo revendedor que hubiera importado él mismo dichos bienes, ¿la persona de la que el sujeto pasivo revendedor ha recibido dichos bienes debe ser alguna de las mencionadas en el artículo 314, letras a), b), c) y d)?

6) ¿La enumeración de objetos contenida en el artículo 320, apartado 1, de la Directiva 2006/112 [...] es exhaustiva?

7) ¿Debe interpretarse el artículo 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 [...] en el sentido de que se opone a una norma nacional conforme a la cual el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir el importe del IVA pagado por él en el momento de la importación de bienes de ocasión nace y se ejerce en el momento en el que dichos bienes son objeto de una entrega subsiguiente sometida al impuesto, a la que el sujeto pasivo revendedor ha aplicado el régimen normal de tributación?

8) ¿Tienen efecto directo los artículos 314, letras a) a d), y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 [...] y el juez nacional puede invocarlos directamente en un asunto como el presente?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la cuarta cuestión

40 Mediante su cuarta cuestión, que conviene examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si procede interpretar el artículo 314 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que el régimen del margen de beneficio se aplica a entregas de bienes de ocasión importados en la Unión por el propio sujeto pasivo revendedor.

41 A este respecto debe recordarse que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (en este sentido, véanse las sentencias de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 34, y de 22 de diciembre de 2010, Feltgen y Bacino Charter Company, C-116/10, Rec. p. I-0000, apartado 12).

42 En el presente asunto procede en primer lugar señalar, como hace la Comisión Europea, que el inciso de la frase «siempre que estos bienes le hayan sido entregados en la Comunidad», que figura en el artículo 314 de la Directiva 2006/112, contempla inequívocamente la hipótesis de que, antes de ser revendidos por el sujeto pasivo revendedor, los bienes de que se trata hayan sido objeto de una entrega, nacional, o intracomunitaria, en el sentido de esta Directiva, al interesado.

43 De la estructura y de la economía general de la Directiva 2006/112, en particular de la clasificación de las operaciones sujetas a impuesto que se lleva a cabo en el título IV, se desprende que el concepto de «entregas de bienes» debe distinguirse, en particular, de la de «importaciones de bienes» en la Unión procedentes de un país tercero. De ello se desprende que el inciso de la frase a que se refiere el apartado precedente no comprende bienes que el propio sujeto pasivo revendedor haya importado en la Unión procedentes de un país tercero.

44 Ciertamente, como indica la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, la definición preliminar de «sujeto pasivo revendedor» que figura en el artículo 311, apartado 1, número 5, de la Directiva 2006/112 se refiere, de manera general, a cualquier 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.

45 Sin embargo, esta definición, con la que se pretende abarcar las múltiples situaciones sucesivamente reguladas por las disposiciones del capítulo de la Directiva 2006/112 dedicadas a los regímenes especiales aplicables a tales bienes y objetos, no puede hacer olvidar que el ámbito de aplicación del artículo 314 de esta Directiva está limitado, por su parte, a la reventa de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades previamente «entregados» al sujeto pasivo revendedor en la Unión.

46 A continuación, procede recordar que el régimen de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo-revendedor al realizar la entrega de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades es un régimen especial del IVA que constituye una excepción al régimen general de la Directiva 2006/112, que, al igual que los otros regímenes especiales previstos por la mencionada Directiva, sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (véanse la sentencia *Jyske Finans*, antes citada, apartado 35).

47 Como se deduce del quincuagésimo primer considerando de la Directiva 2006/112, el objetivo del régimen de imposición del margen de beneficio consiste, precisamente, en evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos el ámbito de los bienes de ocasión (en este sentido, véanse las sentencias de 1 de abril de 2004, *Stenholmen*, C-320/02, Rec. p. I-3509, apartado 25, y *Jyske Finans*, antes citada, apartados 37 y 41).

48 En efecto, gravar sobre la totalidad del precio de venta la entrega de un bien de ocasión por un sujeto pasivo revendedor, cuando el precio al que éste adquirió dicho bien incorpora una cuota de IVA que fue abonada por una persona incluida en uno de los grupos contemplados en el artículo 314, letras a) a d), de dicha Directiva y ni esta persona ni el sujeto pasivo han podido deducir implica una doble imposición (en este sentido, véanse las sentencias, antes citadas *Stenholmen*, apartado 25, y *Jyske Finans*, apartado 38).

49 No obstante, cuando un sujeto pasivo revendedor revende, para las necesidades de sus operaciones gravadas, bienes como los controvertidos en el procedimiento principal, que ha importado él mismo, estando sometido al régimen normal del IVA en el Estado miembro en el que efectúa estas operaciones, y, por tanto, tiene derecho, en virtud del artículo 168, letra d), de la Directiva 2006/112, a deducir el IVA devengado o pagado por los bienes importados, no existe, como señala la Comisión, ningún riesgo de doble imposición que pueda justificar la aplicación del régimen excepcional del margen de beneficio.

50 A este respecto, procede señalar que la exposición de motivos que acompañaba a la propuesta de Directiva presentada por la Comisión al Consejo de la Unión Europea el 11 de enero de 1989, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifican los artículos 32 y 28 de la Directiva 77/388/CEE – Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO 1989, C 76, p. 10), indica, expresamente que, cuando el sujeto pasivo revendedor importa bienes sometidos al régimen normal del IVA a la importación, la existencia del derecho de deducción excluye el riesgo de doble imposición, con lo que no hay motivo para descartar la aplicación de este régimen normal en beneficio del régimen especial del margen de beneficio.

51 Por último, la aplicación de este régimen en circunstancias como las del procedimiento principal queda corroborada por el artículo 316, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112. En efecto, esta disposición, que determina las entregas de bienes importados por el propio sujeto pasivo revendedor para las que los Estados miembros deben conceder el derecho de optar por la

aplicación del régimen del margen de beneficio, menciona las entregas de «objetos de arte, de colección o de antigüedades», pero no las de bienes como los importados por Auto Nikolovi.

52 De ello se deduce que, con independencia de si los bienes de que se trata en el procedimiento principal están comprendidos en el concepto de «bienes de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, número 1, de la Directiva 2006/112, el régimen del margen de beneficio no es, en cualquier caso, aplicable a la entregas de bienes como los que son objeto del presente asunto, que han sido importados en la Unión por el propio sujeto pasivo revendedor en régimen normal de IVA.

53 Por consiguiente procede responder a la cuarta cuestión que el artículo 314 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el régimen del margen de beneficio no se aplica a las entregas de bienes, como piezas usadas para vehículos automóviles, importados en la Unión por el propio sujeto pasivo revendedor en régimen normal de IVA.

54 En estas circunstancias, no procede responder a las tres primeras cuestiones ni a la quinta cuestión.

Sobre las cuestiones sexta y séptima

55 Mediante sus cuestiones sexta y séptima, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que pospone hasta la entrega posterior sometida al régimen normal del IVA el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir la cuota del IVA pagada por él en el momento de importación de bienes que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades.

56 A este respecto, de los términos de estas dos disposiciones se desprende inequívocamente que, al margen de la hipótesis contemplada en el artículo 320, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, que no es pertinente en el presente asunto, la norma conforme a la cual, como excepción del régimen normal de deducción inmediata contenido en los artículos 167 y siguientes de esta Directiva, el derecho a deducción nace en el momento de la entrega posterior imponible sólo se aplica cuando el sujeto pasivo revendedor «opta» por aplicar el régimen normal del IVA a la «entrega de un objeto de arte, de colección o de antigüedades importado por él mismo» y no hacer uso de la facultad conferida por el Derecho nacional, conforme al artículo 316 de dicha Directiva, de aplicar a tal entrega el régimen del margen de beneficio.

57 Como señala la Comisión, esta interpretación literal queda corroborada por el objetivo de esta excepción. Tal objetivo consiste en evitar el riesgo de fraude inherente a las situaciones en las que, pudiendo optar entre la aplicación del régimen normal del IVA y el del régimen del margen de beneficio, el sujeto pasivo revendedor declara, en el momento de la importación, optar por dicho régimen normal para poder ejercer un derecho inmediato de deducción íntegra de la cuota del IVA adeudada o abonada a la importación y, a continuación, emplea artificios para someter la reventa ulterior de los bienes importados al régimen del margen de beneficio.

58 En cambio, cuando, como sucede en el procedimiento principal, está excluida la aplicación del régimen del margen de beneficios, como se desprende de la respuesta proporcionada a la cuarta cuestión, así como, consiguientemente, la opción entre aplicar dicho régimen y aplicar el régimen normal del IVA, no existe ningún riesgo de fraude que pueda justificar descartar la aplicación del régimen normal de deducción.

59 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones sexta y séptima que el artículo 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una norma nacional que pospone hasta la entrega posterior sometida al régimen normal del IVA el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir la cuota del IVA pagada por él, en aplicación de dicho régimen, en el momento de importación de bienes que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades.

Sobre la octava cuestión

60 Mediante su octava cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si las disposiciones contenidas en los artículos 314 y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 tienen efecto directo, de manera que pueden ser invocadas en un litigio como el del procedimiento principal.

61 A este respecto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, siempre que las disposiciones de una directiva resulten ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares podrán invocarlas frente al Estado, en particular cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro del plazo señalado o cuando haya procedido a una adaptación incorrecta (véanse las sentencias de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Rec. p. I-5999, apartado 23; de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-731, apartado 58, y de 14 de octubre de 2010, Fuß, C-243/09, Rec. p. I-0000, apartado 56).

62 Por lo que se refiere al artículo 314 de la Directiva 2006/112, la delimitación de los casos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen del margen de beneficio se realiza en términos inequívocos y no está supeditada a la adopción de ningún otro acto que emane de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros.

63 Por lo que atañe al artículo 320, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva, dicha disposición identifica de manera clara e incondicional, los objetos importados cuya entrega posterior al amparo del régimen normal del IVA confiere al sujeto pasivo revendedor el derecho a deducir la cuota del IVA adeudada o abonada en el momento de la importación. Por su parte, el artículo 320, apartado 2, de esta Directiva circunscribe de la misma manera el ámbito de aplicación de la norma que pospone el nacimiento del derecho a deducción.

64 Por tanto, dado que las disposiciones de los artículos 314 y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 resultan ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, el efecto directo que implica esta constatación autoriza a los particulares a invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales en un litigio, como el del procedimiento principal, en el que se enfrenta a las autoridades tributarias nacionales, para que se deje de aplicar una normativa nacional que, en principio, es incompatible con las referidas disposiciones (en este sentido, véase la sentencia Flughafen Köln/Bonn, antes citada, apartado 39).

65 Por tanto, procede responder a la octava cuestión que las disposiciones contenidas en los artículos 314 y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 tienen efecto directo, que autoriza a los particulares a invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales para que se deje de aplicar una normativa nacional que es incompatible con las referidas disposiciones.

Costas

66 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:

- 1) El artículo 314 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 régimen del margen de beneficio no se aplica a las entregas de bienes, como piezas usadas para vehículos automóviles, importados en la Unión por el propio sujeto pasivo revendedor en régimen normal del impuesto sobre el valor añadido.**
- 2) El artículo 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que pospone hasta la entrega posterior sometida al régimen normal del impuesto sobre el valor añadido el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir la cuota del impuesto sobre el valor añadido pagada por él, en aplicación de dicho régimen, en el momento de importación de bienes que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades.**
- 3) Los artículos 314 y 320, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Directiva 2006/112 tienen efecto directo, que autoriza a los particulares a invocarlos ante los órganos jurisdiccionales nacionales para que se deje de aplicar una normativa nacional que es incompatible con las referidas disposiciones.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.