

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 29 de julio de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Armonización de las legislaciones fiscales — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 288, párrafo primero, punto 1, y artículo 315 — Régimen especial de las pequeñas empresas — Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores — Sujeto pasivo revendedor comprendido en el ámbito de aplicación del régimen del margen de beneficio — Volumen de negocios anual que determina la aplicabilidad del régimen especial de las pequeñas empresas — Margen de beneficio o importes cobrados»

En el asunto C-388/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 7 de febrero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de junio de 2018, en el procedimiento entre

Finanzamt A

y

B,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász (Ponente) e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, inicialmente por el Sr. T. Henze y la Sra. S. Eisenberg, posteriormente por la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. L. Mantl y la Sra. L. Lozano Palacios, 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 del artículo 288, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el contexto de un litigio entre el Finanzamt A (Oficina tributaria A, Alemania) y B, que ejerce una actividad de reventa de vehículos de ocasión, en relación con el método de cálculo del volumen de negocios anual de este último a efectos de la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas previsto en la Directiva del IVA.

Marco jurídico

Derecho de la Unión Europea

3 El artículo 73 de la Directiva del IVA establece:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, 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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

4 El título XII de la Directiva del IVA, bajo el título «Regímenes especiales», comprende un capítulo 1 relativo al «Régimen especial de las pequeñas empresas». En la sección 2 del referido capítulo 1, titulada «Franquicias o bonificaciones degresivas», figuran los artículos 282 a 292 de la citada Directiva.

5 Con arreglo al artículo 282 de dicha Directiva, las franquicias y bonificaciones previstas en la sección 2 se aplicarán a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas.

6 El artículo 288 de la Directiva del IVA dispone:

«La cifra del volumen de negocios que servirá de referencia para la aplicación del régimen previsto en la presente sección estará constituida por las siguientes cuantías totales excluido el IVA:

- 1) la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas;
- 2) la cuantía de las operaciones exentas con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en virtud [de los] artículos 110 y 111, del apartado 1 del artículo 125, del artículo 127 y del apartado 1 del artículo 128;
- 3) la cuantía de las operaciones exentas en virtud de los artículos 146 a 149 y de los artículos 151, 152 y 153;
- 4) la cuantía de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135 y de las prestaciones de seguro, a menos que estas operaciones tengan el carácter de operaciones accesorias.

Sin embargo, las cesiones de bienes de inversión, corporales o incorporeales, de la empresa no

serán tomadas en consideración para la determinación del volumen de operaciones.»

7 Conforme al tenor del artículo 289 de la Directiva, « los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del impuesto no tendrán derecho a deducir el IVA con arreglo a los artículos 167 a 171 y los artículos 173 a 177, ni podrán tampoco hacerlo aparecer en sus facturas».

8 El artículo 290 de la Directiva es del siguiente tenor:

«Los sujetos pasivos legitimados para gozar de la franquicia del impuesto podrán optar entre el régimen normal de aplicación del IVA o por la aplicación de las modalidades simplificadas que se enuncian en el artículo 281. En este caso gozarán de las bonificaciones degresivas del impuesto previstas eventualmente por la legislación nacional.»

9 El capítulo 4 del título XII de la Directiva del IVA se refiere al «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección». En la sección 2 de dicho capítulo 4, titulada «Régimen especial de los sujetos pasivos revendedores», figuran, en la subsección 1, relativa al «Régimen del margen de beneficio», los artículos 312 a 325 de esa Directiva.

10 El artículo 313, apartado 1, de la Directiva dispone:

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

11 El artículo 314 de la Directiva dispone lo siguiente:

«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 [Unión] 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 El artículo 315 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«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.»

Derecho alemán

13 El artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), titulado «Operaciones sujetas», en la redacción de dicha Ley aplicable al litigio principal (BGBl. 2005 I, p. 386; en lo sucesivo, «UStG»), dispone:

«(1) Quedarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1. las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio nacional por una empresa en el marco de su actividad [...]».

14 El artículo 10 de la UStG, titulado «Asistencia para las entregas, otras prestaciones y adquisiciones intracomunitarias», dispone:

«En las entregas de bienes y prestaciones de servicios (artículo 1, apartado 1, punto 1, primera frase), [...] el volumen de negocios vendrá determinado por la contraprestación. La contraprestación estará constituida por todo lo que el destinatario de la prestación desembolse para obtener el bien o servicio, pero con deducción del impuesto sobre el volumen de negocios [...]»

15 El artículo 19 de la UStG, titulado «Tributación de los pequeños empresarios», tiene el siguiente tenor:

«(1) El impuesto sobre el volumen de negocios devengado por las operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, no se recaudará de los empresarios [...] si el volumen de negocios contemplado en la segunda frase, incrementado en el impuesto correspondiente, no excede durante el año natural anterior 17 500 euros y es probable que no exceda de 50 000 euros durante el año natural en curso. El volumen de negocios en el sentido de la primera frase es el volumen de negocios global calculado según los ingresos una vez deducidos los rendimientos del inmovilizado incluidos en él. [...]

[...]

(3) El volumen de negocios global es la suma de las operaciones sujetas realizadas por el empresario, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, previa deducción de las operaciones siguientes:

[...]».

16 El artículo 25 *bis* de la UStG, titulado «Régimen del margen de beneficio», establece:

«(1) Las entregas en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, de bienes muebles corporales se someterán a tributación conforme a las siguientes disposiciones (régimen del margen de beneficio) cuando se cumplan los requisitos siguientes:

[...]

(3) El volumen de negocios vendrá determinado por la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición del bien; [...]

[...]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

17 B, en la medida en que ejerce una actividad de revendedor de vehículos de ocasión, realizó operaciones sujetas al régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 25 *bis* de la UStG. Su volumen de negocios, calculado con arreglo a sus cobros, ascendió a 27 358 y 25 115 euros en los años 2009 y 2010, respectivamente.

18 En sus declaraciones de IVA de 10 de febrero de 2010 (correspondiente al año 2009) y de 23 de marzo de 2011 (correspondiente al año 2010), B consideró que podía invocar la condición de «pequeño empresario», en el sentido del artículo 19 de la UStG, ya que sus volúmenes de negocios correspondientes a los años 2009 y 2010 eran de 17 328 euros y de 17 470 euros, respectivamente. B no calculó dichos volúmenes de negocios según sus cobros, sino con arreglo a su margen de beneficio, de conformidad con el artículo 25 *bis*, apartado 3, de la UStG.

19 Por lo que respecta a la primera de las declaraciones de IVA mencionadas, la Administración tributaria admitió que el volumen de negocios anual que servía de referencia para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas podía determinarse en función de la cuantía del margen de beneficio y, por tanto, aceptó que B se beneficiara del régimen especial de las pequeñas empresas.

20 Sin embargo, por lo que respecta a la segunda declaración de IVA, la Oficina tributaria A denegó, en una liquidación de 4 de octubre de 2012, que el régimen de las pequeñas empresas se aplicara a B en el ejercicio de 2010. En efecto, la práctica administrativa había sido modificada por el Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Decreto sobre la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1 de octubre de 2010 (BStBl. 2010 I, p. 846), conforme al cual, para aplicar el régimen de las pequeñas empresas, en concreto cuando resulte aplicable el régimen del margen de beneficio a los revendedores, el volumen de negocios anual debía calcularse en función de los cobros y no en función del margen de beneficio.

21 Dado que la reclamación presentada contra dicha liquidación fue desestimada, B interpuso un recurso ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania) competente, que anuló la citada liquidación, debido a que, a efectos de la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas, los cobros que excedían del margen de beneficio no debían tenerse en cuenta para calcular el volumen de negocios.

22 Dicho órgano jurisdiccional consideró que el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA tenía efecto directo y que se oponía al método de cálculo utilizado por la Oficina tributaria A. En efecto, en su opinión, dicha disposición establece que el volumen de negocios que debe tenerse en cuenta para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas está constituido por la cuantía de las entregas de bienes y de servicios «siempre que estén gravadas». Ahora bien, el régimen del margen de beneficio, aplicable a las entregas realizadas por B, establece, con arreglo al artículo 315 de la Directiva del IVA, que solo se grava el margen de beneficio.

23 En el recurso de casación que interpuso ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), la Oficina tributaria A sostiene que se realizó una interpretación errónea del artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA.

24 El órgano jurisdiccional remitente parece compartir la postura del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario), según la cual el volumen de negocios que debe servir de referencia para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas, previsto en los artículos 282 y siguientes de la Directiva del IVA, a los comerciantes sujetos al régimen del margen de beneficio con arreglo al artículo 314 de la Directiva, debe determinarse en función de dicho margen, puesto que el artículo 313, apartado 1, de la citada Directiva prevé una normativa especial aplicable a tales comerciantes. El órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo al artículo 288, párrafo

primero, punto 1, de la Directiva del IVA, el volumen de negocios que debe tomarse en consideración está constituido por la cuantía de las entregas de bienes «siempre que estén gravadas». Ahora bien, en su opinión, esta precisión remite al alcance de la base imponible, limitada, en el contexto del régimen previsto en el artículo 315 de la Directiva, al margen de beneficio.

25 No obstante, dicho órgano jurisdiccional señala que la expresión «siempre que estén gravadas», que figura en el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, podría interpretarse también en el sentido de que únicamente deben excluirse del volumen de negocios pertinente, a efectos de la aplicación del régimen de las pequeñas empresas, las prestaciones exentas. Con arreglo a este planteamiento, las entregas sujetas al régimen del margen de beneficio no exentas sino gravadas como tales, deben tenerse en cuenta íntegramente, y no solo hasta el límite de la base del volumen de negocios determinado por la normativa especial que figura en el artículo 315 de esa Directiva.

26 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente no excluye que, con arreglo al artículo 288, párrafo primero, punto 1, de dicha Directiva del IVA, pueda considerarse que la «cuantía» de las entregas de bienes corresponda a la «suma» de los cobros realizados y que esta disposición se refiera, por ello, a la base imponible del impuesto, en el sentido del artículo 73 de dicha Directiva.

27 Al considerar que la solución del litigio que debe resolver requiere la interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«En los casos de aplicación del régimen del margen de beneficio con arreglo a los artículos 311 y siguientes de la Directiva [del IVA], ¿debe interpretarse el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva en el sentido de que, en caso de entregas de bienes conforme al artículo 314 de la Directiva [del IVA], el volumen de negocios ha de determinarse, con arreglo al artículo 315 de la misma Directiva, por la diferencia entre el precio de venta fijado y el precio de compra (margen de beneficio)?»

Sobre la cuestión prejudicial

28 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional conforme a la cual el volumen de negocios que sirve de referencia para la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas a un sujeto pasivo comprendido en el régimen especial del margen de beneficio previsto para los sujetos pasivos revendedores se calcula, de conformidad con el artículo 315 de dicha Directiva, teniendo únicamente en cuenta el margen de beneficio obtenido.

29 Con arreglo al artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, el volumen de negocios que sirve de referencia para la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas está constituido por la cuantía, excluido el IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas.

30 Conforme a reiterada jurisprudencia, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición del Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión de una interpretación autónoma y uniforme que ha de buscarse teniendo en cuenta el contexto de dicha disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar (sentencia de

23 de mayo de 2019, WB, C-658/17, EU:C:2019:444, apartado 50 y jurisprudencia citada).

31 Por lo que respecta, en primer lugar, a la interpretación literal del artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, debe señalarse que, por una parte, es la cuantía total, excluido el IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas la que, según el propio tenor de dicha disposición, constituye el volumen de negocios del sujeto pasivo, pero, por otro lado, el término «gravadas» se refiere, no al término «cuantía», sino a «entregas» o «prestaciones».

32 De ello se deduce que, según su tenor, esta disposición exige que, para que su cuantía se incluya en el volumen de negocios del sujeto pasivo, las entregas o las prestaciones sean gravadas como tales, sin precisar de qué modo deben serlo, es decir, sin que se indiquen las modalidades según las cuales resultan gravadas.

33 Tampoco se desprende de dicho tenor que, en cada caso, las entregas o las prestaciones deban ser gravadas íntegramente.

34 Pues bien, no se discute que las entregas efectuadas por el sujeto pasivo revendedor están gravadas, aunque lo estén conforme a un régimen especial.

35 Por consiguiente, una interpretación literal del artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA implica que el importe total de las entregas efectuadas por los sujetos pasivos revendedores, y no su margen de beneficio, constituye el volumen de negocios que sirve de referencia a efectos de la aplicabilidad del régimen especial de las pequeñas empresas.

36 El sistema general, la génesis y la finalidad de la Directiva del IVA confirman esta interpretación.

37 En lo que respecta al sistema general de la Directiva, procede recordar que, en el presente asunto, se cuestiona la articulación entre dos regímenes especiales previstos por dicha Directiva, a saber, el régimen especial de las pequeñas empresas y el de los sujetos pasivos revendedores.

38 Pues bien, como ha alegado acertadamente el Gobierno alemán, el régimen especial de las pequeñas empresas y el de los sujetos pasivos revendedores son dos regímenes especiales autónomos, independientes entre sí. A falta de referencia, en uno de esos regímenes especiales, a los elementos y conceptos que figuran en el otro régimen, el contenido de uno de ellos debe apreciarse, en principio, sin que proceda tener en cuenta el contenido del otro.

39 Por lo que respecta a la génesis de la normativa relativa al IVA, debe señalarse que su evolución confirma igualmente que el concepto de «margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor» no puede influir en la interpretación que debe darse al concepto de «volumen de negocios» en el contexto del régimen especial de las pequeñas empresas.

40 En efecto, es preciso recordar que el régimen especial de las pequeñas empresas fue establecido por la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y que únicamente con posterioridad, con el fin de establecer un régimen especial para los sujetos pasivos revendedores, se adoptó la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO 1994, L 60, p. 16).

41 Por consiguiente, a falta de una disposición expresa que prevea tal equiparación, no cabe considerar que las normas relativas a la determinación del volumen de negocios con vistas a la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas establecidas por la Directiva 77/388 se equiparan a las normas relativas al régimen especial de los sujetos pasivos revendedores establecido por la Directiva 94/5.

42 En lo que respecta a la finalidad del régimen especial de las pequeñas empresas, el Tribunal de Justicia ha declarado que, mediante este régimen especial, el legislador de la Unión quiso simplificar los requisitos de contabilidad que implica el sistema normal del IVA (sentencia de 6 de octubre de 2005, *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591, apartado 39), simplificaciones administrativas dirigidas, en particular, a fomentar la creación de pequeñas empresas, impulsar su actividad y a hacerlas más competitivas (sentencias de 26 de octubre de 2010, *Schmelz*, C-97/09, EU:C:2010:632, apartado 63, y de 2 de mayo de 2019, *Jarmuškien?*, C-265/18, EU:C:2019:348, apartado 37).

43 A este respecto, es preciso señalar, como hace el Gobierno alemán, que el objetivo perseguido por el régimen especial de las pequeñas empresas no pretende reforzar la competitividad de las empresas de gran tamaño que ejerzan una actividad de reventa de bienes de ocasión. Si los cobros superiores al margen de beneficio no se tomaran en consideración para calcular el volumen de negocios a efectos de la aplicación de ese régimen especial, tales empresas, que generan un volumen de negocios elevado y obtienen un reducido margen de beneficio, podrían estar comprendidas en este último y beneficiarse así de una ventaja competitiva injustificada.

44 De todas las consideraciones anteriores se desprende que procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional en virtud de la cual el volumen de negocios que sirve de referencia para la aplicabilidad del régimen especial de las pequeñas empresas a un sujeto pasivo comprendido en el régimen especial del margen de beneficio previsto para los sujetos pasivos revendedores se calcula, de conformidad con el artículo 315 de dicha Directiva, teniendo en cuenta únicamente el margen de beneficio obtenido. Tal volumen de negocios debe establecerse sobre la base de todas las cuantías, excluido el IVA, cobradas o pendientes de cobro por dicho sujeto pasivo revendedor, independientemente de las modalidades conforme a las cuales dichas cuantías sean efectivamente gravadas.

Costas

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Décima) declara:

El artículo 288, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional en virtud de la cual el volumen de negocios que sirve de referencia para la aplicabilidad del régimen especial de las pequeñas empresas a un sujeto pasivo comprendido en el régimen especial del margen de beneficio previsto para los sujetos pasivos revendedores se calcula, de conformidad con el artículo 315 de dicha Directiva, teniendo en cuenta únicamente el margen de beneficio obtenido. Tal volumen de negocios debe establecerse sobre la base de todas las cuantías, excluido el impuesto sobre el valor añadido, cobradas o pendientes de cobro por dicho sujeto pasivo revendedor, independientemente de las modalidades conforme a las cuales dichas cuantías sean efectivamente gravadas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.