

|

## 61988J0165

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 5 DE DICIEMBRE DE 1989. - ORO AMSTERDAM BEHEER BV Y CONCERTO BV CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAISES BAJOS. - IVA - REGIMEN DE REVENTA DE BIENES DE OCASION. - ASUNTO 165/88.

*Recopilación de Jurisprudencia 1989 página 04081*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

++++

*1. Estados miembros - Obligaciones - Obligación de actuar en lugar de el Consejo en el supuesto de no adopción por éste de medidas - Inexistencia*

*(Tratado CEE, art. 5)*

*2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Bienes usados - Venta, por un sujeto pasivo después de adquirirlos, a una persona no sujeta al Impuesto - Normativa nacional que no permite tener en cuenta el Impuesto que permanece incorporado en el precio de compra - Compatibilidad con la normativa comunitaria en su fase actual*

*(Directiva 77/388 del Consejo, art. 32)*

## Índice

*1. Aunque, en el supuesto de que el Consejo no adopte medidas que sean de la competencia exclusiva de las Comunidades Europeas, el mantenimiento o el establecimiento por los Estados de medidas nacionales destinadas a la consecución de los objetivos comunitarios, en el marco del*

*deber de cooperación que les incumbe, en virtud del artículo 5 del Tratado, puede no suscitar objeciones de principio en determinados casos, de ello no se desprende un principio general conforme al cual los Estados miembros tengan la obligación de actuar por el Consejo cuando éste se abstiene de adoptar las medidas que entran dentro de su competencia.*

*2. En su fase actual, el Derecho comunitario y las normas comunitarias relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido no se oponen a una legislación nacional que no permite tener en cuenta, al calcular el Impuesto debido en concepto de volumen de negocios obtenido con la venta de bienes usados, el Impuesto que permanece incorporado en el precio de los bienes adquiridos a particulares no sujetos al Impuesto con objeto de revenderlos.*

*Efectivamente, mientras que el legislador comunitario no haya actuado y en la medida en que sea imposible encontrar en el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, como está configurado actualmente, los fundamentos necesarios para la definición y la fijación de las modalidades de aplicación de un régimen común de imposición que, en el sector del comercio de bienes usados, permita evitar las dobles imposiciones, procede limitarse a aplicar el artículo 32 de la Sexta Directiva, que no hace sino autorizar a los Estados miembros que apliquen un régimen especial a los bienes usados a mantenerlo, pero, por el contrario, no les impone ninguna obligación de establecerlo en el supuesto de que no existiera.*

## **Partes**

*En el asunto C-165/88,*

*que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Gerechtshof de Amsterdam, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre*

*ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV,*

*e*

*Inspecteur der Omzetbelasting de Amsterdam,*

*una decisión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario y, especialmente, con el artículo 32 de la Sexta Directiva IVA del Consejo (77/388), de 17 de mayo de 1977, de una legislación nacional que exige la percepción sin reducción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios respecto a la entrega de bienes usados, sin tener en cuenta para ello el hecho de que los bienes fueron adquiridos a particulares y, por ello, ya están gravados con una imposición residual,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,*

*integrado por los Sres. O. Due, Presidente; C.N. Kakouris, Presidente de Sala; T. Koopmans, R. Joliet, J.C. Moitinho de Almeida, G.C. Rodríguez Iglesias y F. Grévisse, Jueces,*

*Abogado General: Sr. G. Tesauo*

*Secretario: Sr. J.A. Pompe, Secretario adjunto*

*consideradas las observaciones presentadas:*

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. J.F. Buhl, Consejero Jurídico de la Comisión, y B.J. Drijber, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por los Sres. E.F. Jacobs y M.A. Fierstra, en calidad de Agentes;

- en nombre de ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV, por los Sres. W. y G. Molenaar, en calidad de director y de apoderado, respectivamente,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 12 de julio de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de octubre de 1989,

dicta la siguiente

Sentencia

## Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 24 de mayo de 1988, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de junio siguiente, el *Gerechtshof de Amsterdam* planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de las disposiciones de este Tratado y de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (77/388), 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), para poder apreciar la compatibilidad con el Derecho comunitario de la legislación fiscal neerlandesa, en la medida en que ésta no contiene disposiciones especiales en relación con la aplicación del sistema del IVA al comercio de bienes usados cuando éstos se compran a particulares con objeto de revenderlos.

2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre las sociedades de responsabilidad limitada ORO Amsterdam Beheer BV y Concerto BV y la Administración fiscal neerlandesa, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido debido en concepto de operaciones realizadas durante el mes de diciembre de 1986.

3 De los autos se desprende que las demandantes en el procedimiento principal, que explotan un comercio de discos, casetes y discos compactos, nuevos y usados, realizaron en el mes de diciembre de 1986 un volumen total de ventas de 256 698 HFL excluidos impuestos, de los cuales, 250 915 HFL están sometidos al IVA a un tipo del 20 %. Teniendo en cuenta la deducción del impuesto soportado, las sociedades pagaron a la Administración el IVA por una cuantía de 37 608 HFL.

4 No obstante, las sociedades recurrieron, el 5 de marzo de 1987, ante el *Gerechtshof de Amsterdam* para solicitar la devolución de 6 251 HFL del impuesto pagado. Esta pretensión se fundaba en que debía admitirse la deducción de la cuantía del IVA que todavía estaba incorporada en el precio de los artículos usados, comprados por las sociedades demandantes a particulares, del impuesto debido por las ventas de diciembre de 1986. Las demandantes calcularon globalmente esta cantidad en un 20/120 del volumen de compras de bienes usados efectuadas a lo largo del mes de diciembre de 1986, es decir, de 37 509 HFL y reclamaron la

devolución de 6 251 HFL.

5 El *Gerechtshof de Amsterdam* observó que no existe ninguna disposición del Derecho fiscal neerlandés que permita la deducción, en concepto del impuesto soportado, del impuesto que grava los bienes usados comprados por un sujeto pasivo a un particular que no es sujeto pasivo. Después de señalar que, con arreglo a las directivas relativas al IVA y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, uno de los caracteres fundamentales del sistema del IVA es la deducción del impuesto soportado del impuesto debido en cada fase de la comercialización de un bien, el órgano jurisdiccional nacional suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las dos cuestiones siguientes:

"1) ¿Es conforme al Derecho de las Comunidades Europeas, y en particular a las disposiciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1977, 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 (77/388/CEE)-, el que un Estado miembro perciba el mes de diciembre de 1986 el Impuesto sobre el Volumen de Negocios sin reducción alguna respecto a la entrega de bienes usados, sin tener en cuenta, en modo alguno, el hecho de que dichos bienes son adquiridos a particulares, considerando que el Consejo de las Comunidades Europeas, en su Sexta Directiva, se comprometió y anunció dictar antes del 31 de diciembre de 1977 el régimen comunitario de tributación para el comercio de bienes usados, pero hasta la fecha no lo ha realizado?"

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, al determinar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios devengado con motivo de la entrega de bienes usados ¿de qué modo debe tenerse en cuenta el hecho de que los bienes son adquiridos a particulares?"

6 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, de la normativa comunitaria, del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

7 Mediante su primera cuestión prejudicial, el *Gerechtshof de Amsterdam* pretende saber, fundamentalmente, si el Derecho comunitario y, en particular, la Sexta Directiva, se oponen a una legislación fiscal nacional que no permite tener en cuenta, al calcular el IVA debido en concepto del volumen de negocios, realizado con la venta de bienes usados, el impuesto que permanece incorporado en el precio de los bienes adquiridos a particulares que no son sujetos pasivos, con objeto de revenderlos.

8 En el momento actual no existe ninguna disposición del Derecho comunitario que defina un régimen especial del IVA para los bienes usados. En su propuesta de Sexta Directiva, presentada al Consejo el 29 de junio de 1973 (DO C 80, p. 1), la Comisión había previsto en el artículo 26 un "régimen especial para los bienes de ocasión", definidos por el apartado 1 de este texto de la siguiente forma: "Por 'bienes de ocasión' se entenderán los bienes muebles usados que puedan volverse a utilizar en ese estado o después de repararlos, con excepción de las obras de arte originales creadas por el artista, de los objetos de antigüedades y de colección, sellos postales de colección y monedas antiguas" (traducción no oficial).

9 Conforme a este "régimen especial", la adquisición de un bien usado, perteneciente a alguien que no fuera sujeto pasivo, por parte de un sujeto pasivo que lo destinara a la reventa permitía a este último tener en cuenta el IVA que gravaba el bien de que se trata, y precisaba las modalidades de cálculo de la deducción de la que podía beneficiarse, en consecuencia, el adquirente.

10 Al no poder alcanzar ninguna decisión a partir de las propuestas de la Comisión, el Consejo adoptó, con carácter transitorio, el artículo 32 de la Sexta Directiva, que tiene el siguiente tenor:

"El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, dictará, antes del 31 de diciembre de 1977, el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. En tanto no se disponga la aplicación de este régimen comunitario, los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen."

11 Con arreglo al párrafo 1 de esta disposición, la Comisión presentó al Consejo, el 11 de enero de 1978, una propuesta de Séptima Directiva que definía el "régimen común del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el ámbito de los objetos de arte, de colección, antigüedades y bienes de ocasión (DO C 26, p. 2), posteriormente modificada (modificaciones presentadas al Consejo el 16 de mayo de 1979, DO C 136, p. 8). Al no llegar el Consejo a una solución, la Comisión retiró esta propuesta en noviembre de 1987. El 11 de enero de 1989 se presentó al Consejo una nueva propuesta (DO C 76, p. 10), pero todavía no ha sido adoptada.

12 Las sociedades demandantes en el procedimiento principal y la Comisión alegan, en primer lugar, que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 5 de mayo de 1982, *Gaston Schul Douane-Expéditeur BV*, 15/81, Rec. 1982, p. 1409, y de 21 de mayo de 1985, *Gaston Schul Douane-Expéditeur BV*, 47/84, Rec. 1985, p. 1491) se deduce un principio general de prohibición de la doble imposición, del que se deriva la validez de las medidas nacionales adecuadas para evitarla, especialmente en el ámbito de los bienes usados (sentencias de 10 de julio de 1985, *Comisión contra Países Bajos*, 16/84, Rec. 1985, p. 2355, y *Comisión contra Irlanda*, 17/84, Rec. 1985, p. 2375).

13 En segundo lugar, sostienen que, en el supuesto de inactividad del Consejo, y con arreglo a las sentencias de 5 de mayo de 1981 (*Comisión contra Reino Unido*, 804/79, Rec. 1981, p. 1045) y de 28 de marzo de 1984 (*Pluimveeslachterij Midden- Nederland y Van Miert*, asuntos acumulados 47 y 48/83, Rec. 1984, p. 1721), los Estados tienen la facultad de mantener o de adoptar medidas adecuadas para conseguir los objetivos comunitarios. Aunque las medidas de armonización fiscal sean competencia exclusiva del Consejo, los Estados, habida cuenta de la inactividad de éste por lo que se refiere al régimen impositivo de los bienes usados, tienen también una obligación de actuar con objeto de que se respete el principio esencial de prohibición de la doble imposición. Esta obligación de actuar se justifica por la evolución del Derecho comunitario en el ámbito del IVA.

14 Por su parte, el Gobierno neerlandés subraya que el artículo 32 de la Sexta Directiva establece una cláusula de "Standstill" que prohíbe a los Estados miembros modificar o ampliar las disposiciones específicas que existan respecto a los bienes usados, y ello con objeto de evitar que aparezcan en las legislaciones de los Estados divergencias suplementarias. Ningún elemento del artículo 32 implica que los Estados tengan la obligación de actuar para establecer un régimen especial de los bienes usados.

15 Con carácter preliminar y para responder a este debate sobre la pretendida facultad u obligación de actuar de los Estados miembros debida a que el Consejo todavía no ha definido, como prevé el párrafo 1 del artículo 32 de la Sexta Directiva, el régimen comunitario de imposición aplicable en el ámbito de los bienes usados, conviene señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en efecto, que, en el supuesto de que el Consejo no adopte medidas que sean de la competencia exclusiva de las Comunidades Europeas, el mantenimiento o el establecimiento de los Estados de medidas nacionales destinadas a la consecución de los objetivos comunitarios, en

*el marco del deber de cooperación que les incumbe en virtud del artículo 5 del Tratado, puede no suscitar objeciones de principio en determinados casos. Sin embargo, de esta jurisprudencia no se desprende un principio general conforme al cual los Estados miembros tengan la obligación de actuar por el Consejo cuando éste se abstiene de adoptar las medidas que entran dentro de su competencia.*

*16 No obstante, el punto fundamental es que, en el sistema a que se refiere el órgano jurisdiccional nacional, si un particular vende un bien a un comerciante sujeto pasivo, esta entrega no da lugar a imposición del IVA, pero la reventa por el sujeto pasivo está sometida al IVA en una cuantía proporcional al precio de reventa, sin que el sujeto pasivo tenga derecho a una deducción del IVA que ya gravaba el bien.*

*17 Por lo tanto, surge la cuestión de si la inexistencia, en una legislación nacional, de un régimen especial de IVA propio de los bienes usados que permita evitar esta doble imposición es contraria al Tratado y a la Sexta Directiva. La cuestión también se plantea en el supuesto de que una legislación nacional contenga disposiciones que, por ser relativas a las modalidades particulares de imposición de determinadas transacciones de bienes usados, son parciales y no pueden ser consideradas como un régimen de conjunto de la imposición del IVA aplicable al ámbito de los bienes usados. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permite, por sí misma, dar una respuesta general y afirmativa a esta cuestión.*

*18 En primer lugar, es preciso señalar que, si bien en sus sentencias de 5 de mayo de 1982, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, y de 21 de mayo de 1985, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, ya citadas, invocadas por las sociedades demandantes en el procedimiento principal y por la Comisión, el Tribunal de Justicia declaró incompatible con el Derecho comunitario la percepción del IVA con ocasión de la importación de un bien entregado por un particular de otro Estado miembro mientras que una transacción del mismo tipo, efectuada en el interior del Estado de importación, no estaba sometida al IVA, esta solución no se basa en un principio general de prohibición de una acumulación de impuestos, sino en el artículo 95 del Tratado, que prohíbe los tributos internos discriminatorios en relación con los bienes importados.*

*19 Es cierto que, para aplicar la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, que establece la imposición, en concepto de prestaciones de servicios, del uso privado, por parte del sujeto pasivo o de su personal, de un bien afectado a una empresa cuando este bien hubiera originado el derecho a una deducción del IVA, el Tribunal de Justicia declaró que esta imposición estaba excluida en el supuesto de un bien comprado de ocasión y que, por ello, no originaba derecho a deducción (sentencia de 27 de junio de 1989, Kuehne, 50/88, Rec. 1989, p. 1925).*

*20 Sin embargo, esta solución encuentra su fundamento en el propio texto de la letra a) del apartado 2 del artículo 6, cuyo objetivo es evitar que, mediante la utilización privada de bienes empresariales, se pueda realizar un consumo final exento de IVA y sólo exige, por lo tanto, la imposición sobre la utilización de este bien si éste ha originado derecho a deducción del impuesto que gravó su adquisición.*

*21 Considerado en su conjunto, el régimen comunitario del IVA es el resultado de una armonización progresiva de las legislaciones nacionales en el marco de los artículos 99 y 100 del Tratado. Como ha declarado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, esta armonización, tal y como se ha realizado mediante directivas sucesivas y, especialmente, por medio de la Sexta Directiva, todavía es una armonización parcial.*

*22 Es cierto que esta armonización está destinada especialmente a impedir la doble imposición, al ser inherente al mecanismo del IVA la deducción en cada fase de la imposición del impuesto que haya gravado previamente una operación.*

*23 Sin embargo, y tal como demuestra el tenor del artículo 32 de la Sexta Directiva, este objetivo todavía no se ha conseguido y es imposible encontrar en el sistema común del IVA, como está configurado actualmente, los fundamentos necesarios para la definición y la fijación de modalidades de aplicación de un régimen común de imposición que, en el ámbito del comercio de bienes usados, permita evitar las dobles imposiciones.*

*24 Por todo ello, mientras que el legislador comunitario no haya actuado, procede limitarse a aplicar el artículo 32 de la Sexta Directiva, que no hace sino autorizar a los Estados miembros que apliquen un régimen especial de IVA a los bienes de ocasión a mantenerlo, pero, por el contrario, no les impone ninguna obligación de establecerlo en el supuesto de que no existiera.*

*25 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que, en su estado actual de evolución, el Derecho comunitario y las normas comunitarias relativas al IVA no se oponen a una legislación nacional que no permite tener en cuenta, al calcular el IVA devengado en concepto de volumen de negocios realizado en la venta de bienes usados, el impuesto que permanece incorporado en el precio de bienes adquiridos a particulares que no son sujetos pasivos, con objeto de revenderlos.*

*26 Teniendo en cuenta la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Gerechtshof de Amsterdam.*

## **Decisión sobre las costas**

### **Costas**

*27 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés y la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.*

## **Parte dispositiva**

*En virtud de todo lo expuesto,*

**EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,**

*pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Gerechtshof de Amsterdam mediante resolución de 24 de mayo de 1988, decide:*

*Declarar que en su estado actual de evolución, el Derecho comunitario y las normas comunitarias relativas al IVA no se oponen a una legislación nacional que no permite tener en cuenta, al calcular el IVA devengado en concepto de volumen de negocios realizado en la venta de bienes usados, el impuesto que permanece incorporado en el precio de bienes adquiridos a particulares que no son sujetos pasivos, con objeto de revenderlos.*