

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 11 de julio de 2018 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 311, apartado 1, punto 1 — Régimen especial de los bienes de ocasión — Concepto de “bienes de ocasión” — Bienes que contienen metales preciosos o piedras preciosas revendidos por un comerciante — Transformación de estos bienes tras la venta — Extracción de los metales preciosos o de las piedras preciosas — Concepto de “metales preciosos o piedras preciosas”»

en el asunto C-154/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 21 de marzo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de marzo de 2017, en el procedimiento entre

**SIA «E LATS»**

y

**Valsts ieņēmumu dienests,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. E. Levits, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet y F. Biltgen (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de enero de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SIA «E LATS», por la Sra. I. Podvinska, advokāte, y el Sr. J. Lagzdišs, advokāts;
- en nombre del Gobierno letón, por las Sras. I. Kucina y J. Davidoviča, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. E. Kalnišs, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de abril de 2018;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SIA «E LATS» (en lo sucesivo, «E LATS») y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración tributaria, Letonia) en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y, más concretamente, con la aplicabilidad del régimen de imposición del margen de beneficio a la venta de bienes compuestos, en particular, de oro, de plata y de piedras preciosas.

### **Marco jurídico**

#### **Derecho de la Unión**

3 El considerando 51 de la Directiva del IVA indica lo siguiente:

«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 El artículo 1, apartado 2, de la referida Directiva es del siguiente tenor:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[...]

5 El título XII de la Directiva del IVA, que lleva por título «Regímenes especiales», incluye un capítulo 4, titulado «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», que comprende los artículos 311 a 343 de esta Directiva.

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

«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».

## **Derecho letón**

7 El artículo 138 del Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece en Letonia un régimen especial del IVA aplicable a las operaciones relativas a los bienes de ocasión, los objetos de arte, los objetos de colección y las antigüedades a efectos de garantizar la transposición al Derecho interno del régimen especial del IVA contemplado en el artículo 311 de la Directiva del IVA.

8 El legislador letón ha definido los bienes de ocasión como los bienes corporales usados susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, que no sean objetos de arte, antigüedades u objetos de colección ni metales preciosos o piedras preciosas. No obstante, están comprendidos en el concepto de bienes de ocasión los artículos que contengan metales preciosos o piedras preciosas, en caso de que el vendedor contemplado en el artículo 138, apartado 4, de la Ley del IVA los entregue o transfiera a un revendedor.

9 Conforme a lo dispuesto en los artículos 183 y 184 del Ministru kabineta 2013. gada 3. janv?ra noteikumi Nr. 17 «Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma normu piem?rošanas k?rt?ba un atseviš?as pras?bas pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanai un administr?šanai» (Reglamento n.º 17 del Consejo de Ministros, de 3 de enero de 2013, sobre el procedimiento para la aplicación de las disposiciones de la Ley del IVA y distintos requisitos para el pago y la administración del impuesto sobre el valor añadido), se considerarán artículos que contienen metales preciosos y piedras preciosas los objetos correspondientes a los capítulos 71, 82, 83, 90 o 96 de la nomenclatura combinada, en su versión vigente en el momento de los hechos. Estos capítulos incluyen, en particular, las sortijas, las pulseras, los collares, los broches, los pendientes, las cadenas de reloj y los colgantes.

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

10 E LATS es una sociedad sujeta al IVA que ofrece préstamos a particulares, no sujetos al IVA, a cambio de prendas constituidas por metales preciosos y artículos que contengan oro o plata, como collares, colgantes, sortijas, alianzas, cubiertos de mesa o materiales dentales.

11 E LATS revendió a otros comerciantes, sujetos al IVA, las prendas no redimidas, previamente clasificadas según su tipo y su ley. Aplicó a estas operaciones un régimen especial del IVA y únicamente pagó este impuesto por la diferencia entre el precio de adquisición y el precio de venta de los artículos de metales preciosos.

12 La Administración Tributaria efectuó una inspección de IVA a E LATS y determinó que dicha empresa revendía los artículos de metales preciosos como desechos, no como bienes de ocasión. Al considerar que, en estas circunstancias, no era aplicable el régimen especial del IVA contemplado en el artículo 138 de la Ley del IVA, la Administración Tributaria decidió imponer a E LATS un recargo de IVA.

13 La Administrat?v? apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) desestimó el recurso interpuesto por E LATS contra esta resolución, al considerar que dicha empresa había revendido los artículos de oro y de plata como desechos, no como bienes de ocasión, de modo que no tenía derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio establecido en el artículo 138 de la Ley del IVA.

14 En apoyo del recurso de casación que ha interpuesto ante la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), E LATS alega que la aplicación del régimen del margen de beneficio no puede depender de si conocía o no la utilización (a saber, la reventa o la transformación) a la que el comprador iba a destinar los bienes vendidos y que sería ilógico considerar que la reagrupación de artículos de joyería deba conllevar su recalificación de «bienes de ocasión» a «desechos».

15 El órgano jurisdiccional remitente considera que los bienes objeto de controversia en el litigio principal, que se transfirieron con el único propósito de extraer los metales preciosos y las piedras preciosas presentes en ellos, no están comprendidos en el concepto de «bienes de ocasión» del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, sino en el de «metales preciosos y piedras preciosas» de esta misma disposición. Estima asimismo que esta disposición no otorga ninguna facultad discrecional a los Estados miembros a este respecto. No obstante, según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado aún sobre esta interpretación de dicha disposición, interpretación que reviste una importancia fundamental para la resolución del asunto.

16 En estas circunstancias, la Augstākā Tiesa (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA en el sentido de que pueden considerarse bienes de ocasión unos artículos usados adquiridos por un revendedor que contienen metales preciosos o piedras preciosas (como en el caso de autos) y que se revenden principalmente para extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en ellos?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, a efectos de limitar la aplicación del régimen especial, ¿es relevante que el revendedor conozca el propósito del comprador de extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en los artículos usados, o son relevantes las características objetivas de la operación (la cantidad de productos, el estatuto jurídico de la contraparte en la operación, etc.)?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

17 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de ocasión» comprende los bienes usados que contienen metales preciosos o piedras preciosas y se revenden con el propósito de extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en ellos.

18 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta no solo el tenor de esta, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte y, en especial, la génesis de esa normativa (sentencia de 17 de abril de 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, apartado 44).

19 En lo que respecta, en primer lugar, al tenor del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, es preciso recordar que, conforme a los términos de esta disposición, son «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».

20 De ello se deduce que, para que un bien pueda considerarse de ocasión, en el sentido de esta disposición, debe cumplir varios requisitos, a saber, primero, ser un bien mueble corporal; segundo, ser susceptible de nueva utilización, directamente o previa reparación, y, tercero, no pertenecer a la categoría de los objetos de arte, de colección o antigüedades, ni a la de los metales preciosos o de las piedras preciosas.

21 En lo que atañe a los dos primeros requisitos, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el concepto de «bienes de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, no excluye los bienes muebles corporales susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, procedentes de otro bien al que estaban incorporados como partes constitutivas y que la calificación como «bien de ocasión» requiere únicamente que el bien usado haya conservado las funcionalidades que poseía en estado nuevo, y que pueda, por ello, ser reutilizado directamente o previa reparación (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, apartados 31 y 32).

22 En lo que se refiere al tercer requisito, resulta importante señalar que, si bien es cierto que, a tenor del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, los objetos de arte o de colección o las antigüedades no pueden calificarse de «bienes de ocasión», no es menos cierto que, a diferencia de los metales preciosos y las piedras preciosas, dichos objetos y antigüedades pueden disfrutar del régimen de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, que constituye un régimen excepcional al régimen general de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, apartado 24).

23 Por otra parte, debe hacerse constar que el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA menciona expresamente los metales preciosos y las piedras preciosas como tales, pero no contiene ninguna referencia expresa a los objetos que contengan metales preciosos o piedras preciosas y que sean susceptibles de «nueva utilización», en el sentido de esta misma disposición tal como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia.

24 En lo que respecta, en segundo lugar, al contexto en el que se inserta el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, resulta importante recordar que este artículo constituye el único artículo de la sección 1, titulada «Definiciones», del capítulo 4 de la dicha Directiva, dedicado al régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, de colección y antigüedades, el cual constituye una excepción al régimen general de la Directiva del IVA y que, por tanto, solo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C?280/04, EU:C:2005:753, apartado 35).

25 Pues bien, dado que ninguna disposición del referido capítulo 4 se refiere a los metales preciosos o a las piedras preciosas, ni a los objetos que contengan tales metales o piedras, no puede extraerse ninguna conclusión del contexto en el que se inserta el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA para determinar en qué medida podrían estar comprendidos en el concepto de «bienes de ocasión», en el sentido de esta disposición, unos objetos compuestos de metales preciosos o piedras preciosas.

26 Por lo tanto, en tercer lugar, es preciso remitirse al objetivo que persigue el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA.

27 A este respecto, para empezar, procede recordar que dicha disposición contiene las definiciones aplicables al régimen del margen de beneficio y que del considerando 51 de la

Directiva del IVA se desprende que dicho régimen tiene como objetivo evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos en el ámbito de los bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades (sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, apartado 25).

28 A continuación, como ha señalado el Abogado General en los puntos 49 a 55 de sus conclusiones, la exclusión de los metales preciosos y de las piedras preciosas del régimen del margen de beneficio se debe a que el valor que se les ha de atribuir no deriva exclusivamente de su utilidad como materia prima para la producción de otros bienes, sino que depende esencialmente del valor intrínseco que se les puede atribuir. Así pues, sin que ni siquiera haya necesidad de integrarlos o transformarlos en un producto con una funcionalidad particular, dichos metales y piedras tienen una funcionalidad propia que no es otra que la de representar un valor económico realizable en el mercado de los metales preciosos o de las piedras preciosas. Además, este valor intrínseco no se pierde, dado que dichos metales y piedras pueden reutilizarse en múltiples ocasiones debido a que estas materias pueden extraerse y transformarse con facilidad manteniendo su valor.

29 Por último, se desprende de la génesis de 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), que introdujo en 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), el artículo 26 *bis*, de idéntico tenor al del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, que el legislador pretendía, en cierta medida, que los objetos que contuvieran metales preciosos o piedras preciosas disfrutaran del referido régimen del margen de beneficio.

30 En efecto, en su propuesta de Directiva [COM(88) 846 final], la Comisión Europea sugirió incluir en dicho régimen los «objetos [...] en oro o en otros metales preciosos o adornados con piedras preciosas, cuando el valor de estas materias incorporadas no supere el 50 % del precio de venta de dichos objetos», introduciendo así una distinción entre, por un lado, los metales preciosos y las piedras preciosas y, por otro, los objetos compuestos de estas materias, como las joyas.

31 Sin embargo, como ha señalado el Abogado General en los puntos 45 a 48 de sus conclusiones, en la versión definitiva del artículo 26 *bis* de la Directiva 77/388 no figura ninguna referencia a los objetos que contengan metales preciosos o piedras preciosas y únicamente se excluyen del régimen del margen de beneficio «los metales preciosos y las piedras preciosas» como tales, correspondiendo a los Estados miembros la determinación de lo que debe entenderse por «metales preciosos o piedras preciosas».

32 No obstante, si bien el legislador de la Unión dejó a los Estados miembros la facultad de determinación del concepto de «metales preciosos o piedras preciosas», tal facultad de determinación tiene su límite, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en la prohibición de infringir no solo los términos de la excepción establecida por el legislador de la Unión, optando por una definición tan amplia que prive de su contenido al concepto de «bienes de ocasión» (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies, C?363/05, EU:C:2007:391, apartado 21, y de 13 de marzo de 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, apartado 41), sino también los objetivos perseguidos por la Directiva

del IVA y el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, apartado 42).

33 De ello se sigue que, para que un objeto compuesto de tales metales o piedras pueda estar comprendido en la categoría de los «bienes de ocasión», en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, que pueden disfrutar del régimen especial del margen de beneficio, y no en la de los «metales preciosos o piedras preciosas», que están excluidos del disfrute de este régimen, dicho objeto ha de tener una funcionalidad distinta de la inherente a las materias que lo componen, haberla conservado y ser susceptible de nueva utilización, directamente o previa reparación.

34 En cambio, como ha señalado el Abogado General en el punto 72 de sus conclusiones, cuando un objeto no tiene más funcionalidad que la inherente a las materias que lo componen o no puede cumplir una funcionalidad distinta, el objeto en cuestión no puede disfrutar del régimen especial del margen de beneficio, puesto que ha abandonado el ciclo económico que le era propio y únicamente valdrá para ser transformado en un objeto nuevo que experimentará un nuevo ciclo económico, desapareciendo así el riesgo de doble imposición, en el que radica el establecimiento del régimen del margen de beneficio.

35 Entre los factores que deben tenerse en cuenta para determinar, en un caso concreto, si un bien revendido está comprendido en la categoría de los «bienes de ocasión» o en la de los «metales preciosos y piedras preciosas» figuran todas las circunstancias objetivas en las que se efectuó la operación de reventa. En efecto, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los conceptos utilizados en la Directiva del IVA tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446, apartado 41).

36 De este modo, tomar en consideración factores como la intención de un sujeto pasivo que participa en la operación va en contra, salvo en supuestos excepcionales, de los objetivos del sistema común de IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA tomando en consideración la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:446, apartado 42 y jurisprudencia citada).

37 En cambio, como ha señalado el Abogado General en los puntos 78 y 82 de sus conclusiones, factores como la presentación de los objetos en cuestión, su método de tasación y el método de facturación, a saber, a granel (bruto/peso) o por unidad, constituyen características objetivas que pueden tenerse en cuenta válidamente.

38 A este respecto, es preciso añadir que, puesto que la base imponible determinada con arreglo al régimen del margen de beneficio debe resultar de una contabilidad que permita verificar que se cumplen todos los requisitos de aplicación del citado régimen (sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, apartado 43), la contabilidad del sujeto pasivo revendedor y las correspondientes facturas pueden facilitar, salvo en casos excepcionales, información objetiva sobre la operación en cuestión y los objetos vendidos.

39 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de ocasión» no comprende los bienes usados que contengan metales preciosos o piedras preciosas si estos bienes ya no pueden cumplir su funcionalidad inicial y solo han conservado las funcionalidades inherentes a dichos metales y a

dichas piedras, extremo que corresponde comprobar al juez nacional teniendo en cuenta todas las circunstancias objetivas pertinentes de cada asunto concreto.

## **Costas**

40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de ocasión» no comprende los bienes usados que contengan metales preciosos o piedras preciosas si estos bienes ya no pueden cumplir su funcionalidad inicial y solo han conservado las funcionalidades inherentes a dichos metales y a dichas piedras, extremo que corresponde comprobar al juez nacional teniendo en cuenta todas las circunstancias objetivas pertinentes de cada asunto concreto.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: letón.