62017CJ0264

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 29 de noviembre de 2018 (*1)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 314 — Artículo 316 — Artículo 322 Regímenes particulares aplicables en el sector de los objetos de arte — Régimen del margen de beneficio — Sujetos pasivos revendedores — Entrega de objetos de arte por el autor o por sus derechohabientes — Operaciones intracomunitarias — Negativa de las autoridades tributarias nacionales a reconocer a un sujeto pasivo el derecho a optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio — Requisitos para su aplicación — Derecho a deducción del impuesto soportado — Objetos de arte, de colección y antigüedades»

En el asunto C-264/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), mediante resolución de 11 de mayo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de mayo de 2017, en el procedimiento entre

Harry Mensing

y

Finanzamt Hamm,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász y C. Vajda (Ponente),
Jueces,

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sra. R. ?ere?, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de junio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

—

en nombre del Sr. Mensing, por el Sr. O. G. Lippross, Rechtsanwalt, y el Sr. H. Portheine, experto contable;

—

en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;

—

en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y F. Clotuche-Duvieusart y por los Sres. M. Wasmeier y R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de septiembre de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 316, apartado 1, letra b), y del artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2

Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Harry Mensing, mercante de objetos de arte, y la Finanzamt Hamm (Oficina Tributaria de Hamm, Alemania) en relación con la negativa de esta a concederle el beneficio del régimen del margen de beneficio a entregas de objetos de arte adquiridos por el demandante en el litigio principal en otros Estados miembros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3

A tenor de los considerandos 4, 7 y 51 de la Directiva del IVA:

«(4)

La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

[...]

(7)

El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.

[...]

(51)

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

Con arreglo al artículo 1, apartado 2, de esta Directiva:

«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.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

5

El artículo 311, apartado 1, de la Directiva dispone que:

«A efectos del presente capítulo, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se considerarán:

[...]

2)

“objetos de arte”, los bienes que figuran en la parte A del anexo IX;

[...]

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.

[...]»

6

El artículo 314 de esta misma Directiva establece 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 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.»

7

Con arreglo al artículo 315 de la Directiva del IVA:

«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.»

8

El artículo 316 de la Directiva dispone lo siguiente:

«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;

b)

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

c)

objetos de arte que les hayan sido entregados por un sujeto pasivo distinto que no se considere sujeto pasivo revendedor, cuando esta entrega haya estado sujeta al tipo reducido en virtud de lo dispuesto en el artículo 103.

2. Los Estados miembros determinarán las modalidades de ejercicio de la opción prevista en el apartado 1 que, en cualquier caso, abarcará un período de dos años naturales como mínimo.»

9

El artículo 317 de la citada Directiva dispone:

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

Para las entregas de objetos de arte, de colección o de antigüedades que hayan sido importados por el propio sujeto pasivo revendedor, el precio de compra que se tendrá en cuenta para el cálculo del margen de beneficio será igual a la base imponible en la importación, determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 85 a 89, más el IVA adeudado o pagado en el momento de la importación.

10

El artículo 322 de esta misma Directiva señala:

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

a)

el IVA adeudado o pagado por los objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido importados por él mismo;

b)

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

c)

el IVA adeudado o pagado por los objetos de arte que le hayan sido entregados o que vayan a serle entregados por un sujeto pasivo que no se considere sujeto pasivo revendedor.»

Derecho alemán

11

El artículo 25 bis de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), prevé:

«(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:

1.

Que el empresario sea un revendedor. Se considerará revendedor quien con carácter profesional comercialice bienes muebles corporales o los subaste públicamente por cuenta propia.

2.

Que los bienes hayan sido entregados al revendedor dentro del territorio comunitario. Por dicha entrega:

a)
no debía el IVA o este no se ha recaudado en virtud del artículo 19, apartado 1, o

b)
se ha aplicado el régimen del margen de beneficio.

[...]

(2) El revendedor podrá declarar ante la oficina tributaria, a más tardar al presentar la primera declaración provisional correspondiente a un año natural, que desde el inicio de ese año aplicará el régimen del margen de beneficio también a los siguientes bienes:

[...]

2.

objetos de arte, siempre que la entrega recibida estuviese sujeta al impuesto y no la recibiese de un revendedor.

La declaración vinculará al revendedor durante al menos dos años naturales.

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

[...]

(7) Se aplicarán las siguientes normas especiales:

1.

No se aplicará el régimen del margen de beneficio:

a)

a las entregas de bienes adquiridos por el revendedor con carácter intracomunitario, cuando a la entrega del bien al revendedor se haya aplicado la exención para entregas intracomunitarias en el resto del territorio comunitario,

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12

El Sr. Mensing es un marchante de arte establecido en Alemania que gestiona galerías en varias ciudades alemanas. En 2014, se le entregaron objetos de arte procedentes de artistas establecidos en otros Estados miembros. Esas entregas fueron declaradas ante el Estado miembro de establecimiento de los artistas como entregas intracomunitarias exentas. El Sr.

Mensing abonó el IVA correspondiente como adquisición intracomunitaria.

13

El Sr. Mensing solicitó a la Oficina Tributaria de Hamm que se aplicara a las citadas entregas el régimen del margen de beneficio. Al desestimar la Oficina Tributaria de Hamm su solicitud, se declaró que debía un importe adicional de IVA que ascendía a 19763,31 euros.

14

El Sr. Mensing no ejerció su derecho a deducción del impuesto soportado pese a que, según el órgano jurisdiccional remitente, desde un punto de vista procesal, aún tenía esa posibilidad.

15

A raíz de la desestimación de su reclamación contra la liquidación tributaria, el Sr. Mensing interpuso un recurso ante el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania). Sostiene que la normativa nacional controvertida no es conforme con el Derecho de la Unión y solicita la aplicación directa del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA.

16

El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas por lo que respecta a la compatibilidad del artículo 25 bis, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG, con el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. Señala que, según el Derecho alemán, el régimen del margen de beneficio no se aplica a las entregas de un bien que el revendedor ha adquirido dentro de la Unión, cuando la entrega de ese bien al revendedor ha sido objeto de una exención para las entregas intracomunitarias en los demás Estados miembros de la Unión. No obstante, del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA no se desprende esa exención del ámbito de aplicación del citado régimen y ello podría dar lugar a una distorsión de la competencia.

17

El órgano jurisdiccional remitente expone que, en su opinión, el derecho a optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA solo se aplica a las entregas de bienes efectuadas por una de las categorías de personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva. Pues bien, las entregas intracomunitarias exentas no están comprendidas en el ámbito de aplicación de esa disposición. Por tanto, el citado derecho no se aplica a las entregas intracomunitarias de objetos de arte que el sujeto pasivo revendedor ha adquirido en el marco de una adquisición intracomunitaria exenta.

18

En el supuesto en que una persona en la situación del Sr. Mensing pudiera no obstante acogerse a la aplicación del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente se plantea también la cuestión de si una persona en esa situación puede acogerse al mismo tiempo a ese régimen y al derecho a deducción del impuesto soportado. Ese órgano jurisdiccional considera que la posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio y, al mismo tiempo, poder ejercer el derecho a deducción del impuesto soportado es contrario al sistema establecido por la Directiva del IVA.

19

En estas circunstancias, el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster) decidió

suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1)

¿Debe interpretarse el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva [IVA] en el sentido de que los sujetos pasivos revendedores pueden aplicar el régimen del margen de beneficio a la entrega de objetos de arte que les fueron entregados mediante operaciones intracomunitarias por el autor o sus derechohabientes, aunque éstos no figuren entre las personas contempladas en el artículo 314 de la Directiva [del IVA]?

2)

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿exige el artículo 322, letra b), de la Directiva del IVA que se deniegue al revendedor el derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición intracomunitaria de los objetos de arte, aunque no exista ninguna disposición nacional que lo establezca expresamente?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

20

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo revendedor puede optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio a una entrega de objetos de arte que se le han entregado en una fase anterior, en el marco de una entrega intracomunitaria exenta, por el autor o sus derechohabientes, aunque estos no están comprendidos en las categorías de personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva.

21

Con carácter preliminar, procede señalar, sin perjuicio de que lo verifique el órgano jurisdiccional remitente, que el litigio principal versa sobre entregas de objetos de arte contemplados en el artículo 311, apartado 1, punto 2, de la Directiva del IVA, a un sujeto pasivo revendedor, tal como se define en el artículo 311, apartado 1, punto 5, de esa Directiva.

22

Ha de recordarse también que el régimen de imposición del margen de beneficio realizado por el sujeto pasivo revendedor en la entrega de objetos de arte constituye un régimen particular de IVA, excepción al régimen general de la Directiva del IVA. Por tanto, los artículos 314 y 316 de esa Directiva que identifican los casos de aplicación de ese régimen particular, deben ser objeto de una interpretación estricta (véanse, en ese sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, apartado 23 y jurisprudencia citada).

23

No obstante, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos utilizados para definir dicho régimen hayan de interpretarse de tal manera que este quede privado de efectos. En efecto, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal (véanse, por analogía, la sentencia

de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, apartado 23 y jurisprudencia citada).

24

Además, según reiterada jurisprudencia, para la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión procede tener en cuenta no sólo el tenor de esta, sino también su contexto y los objetivos que pretende alcanzar la normativa de que forma parte (sentencia de 21 de septiembre de 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, apartado 24 y jurisprudencia citada).

25

En primer lugar, por lo que respecta al tenor del artículo 316 de la Directiva del IVA, este prevé que los Estados miembros conceden a los sujetos pasivos revendedores el derecho a optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio únicamente a las entregas de bienes mencionados en ese artículo. Pues bien, del tenor de dicho artículo no se desprende que el derecho de opción esté supeditado a que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 314, letras a) a d), de esa Directiva o que los Estados miembros, que deben regular el ejercicio del citado derecho, dispongan de un margen de apreciación por lo que respecta los requisitos a los que pueden someter el derecho de un sujeto pasivo revendedor a optar por la aplicación de ese régimen.

26

Por tanto, resultaría contrario al propio tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA que un Estado miembro supedita el derecho de un sujeto pasivo revendedor a aplicar el régimen del margen de beneficio a una entrega consecutiva a una entrega intracomunitaria de un objeto de arte, en el sentido de esa disposición, a que el objeto de arte sea entregado por una de las personas enumeradas en el artículo 314, letras a) a d), de la citada Directiva.

27

Esa interpretación está confirmada, en segundo lugar, por el análisis del contexto del que forma parte el artículo 316, apartado 1, de la Directiva del IVA.

28

En primer lugar, de ese análisis se desprende que el artículo 316, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene un ámbito de aplicación autónomo y adicional al del artículo 314 de la Directiva. En efecto, el artículo 314 obliga a aplicar el régimen del margen de beneficio a determinadas entregas efectuadas por un sujeto pasivo revendedor, mientras que el artículo 316, apartado 1, prevé simplemente un derecho a optar, en determinadas condiciones, por la aplicación del citado régimen. Pues bien, el derecho de opción se vería privado de sentido si se supeditara su ejercicio a los mismos requisitos que establece el artículo 314 de la citada Directiva para la aplicación obligatoria del régimen del margen de beneficio. Por lo tanto, si bien el ámbito de aplicación del artículo 314 de la citada Directiva se limita a las entregas de bienes en la Unión, esa limitación no se aplica al artículo 316, apartado 1, de esa misma Directiva.

29

En segundo lugar, un análisis combinado del artículo 322, letra b), de la Directiva del IVA en relación con el artículo 316, apartado 1, de esa Directiva confirma el carácter autónomo y adicional de este artículo respecto del artículo 314 de la citada Directiva. En efecto, el artículo 322, letra b), excluye, en esencia, el derecho de un sujeto pasivo revendedor a deducir del

importe del impuesto debido el IVA debido o abonado por un objeto de arte entregado con arreglo al artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA.

30

Pues bien, esa exclusión, que supone la existencia de un derecho a deducción y, por tanto, la existencia de una operación por la que se ha tributado en una fase anterior, no puede aplicarse a los supuestos contemplados en el artículo 314 de la Directiva del IVA, que suponen que la entrega del objeto de arte al sujeto pasivo revendedor no ha sido sometida al IVA o ha estado exenta del mismo.

31

En tercer lugar, procede señalar que un análisis del contexto en el que se inscribe el artículo 316 de la Directiva del IVA permite también desestimar la alegación del Gobierno alemán según la cual el régimen del margen de beneficio no puede aplicarse a la entrega de objetos de arte adquiridos de operadores establecidas en otros Estados miembros debido a que el hecho imponible, en particular, la adquisición intracomunitaria, no se menciona en el artículo 316, apartado 1, letra b), de esa Directiva. En efecto, como señaló el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, el régimen del margen de beneficio regula la imposición de los bienes no en la fase de su adquisición por el sujeto pasivo revendedor, sino de su venta, extremo confirmado por el hecho de que la base imponible se calcula, según los artículos 315 y 317 de esa Directiva, en función del precio de venta del bien solicitado por el sujeto pasivo revendedor.

32

En tercer lugar, por lo que respecta, por un lado, a los objetivos generales perseguidos por la Directiva del IVA, de los considerandos 4 y 7 de esa Directiva se desprende que esta pretende instaurar un sistema de IVA que no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice la libre circulación de las mercancías y de los servicios. Además, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal es inherente al sistema común de IVA instaurado por la Directiva y ese principio se opone, en particular, a que operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo distinto en cuanto a la percepción del IVA (véanse, en ese sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, apartados 42 y 44 y jurisprudencia citada).

33

Pues bien, la interpretación que preconiza el Gobierno alemán, según la cual el artículo 316 de la Directiva del IVA no es de aplicación a entregas precedidas de una operación intracomunitaria, puede vulnerar los principios en los que se basa el sistema del IVA. En efecto, esa interpretación llevaría a crear en particular una discriminación entre el régimen fiscal aplicable, por un lado, a las entregas de objetos de arte entregados en una fase previa en el interior del territorio de ese Estado miembro y, por otro lado, a las entregas de objetos de arte que han sido objeto en una fase anterior de una entrega intracomunitaria exenta. Como reconoció el Gobierno alemán en la vista, una prohibición, como la prevista en el artículo 25 bis, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG, conduce a una discriminación basada en el origen nacional o intracomunitario de los objetos de arte que se entregan al sujeto pasivo revendedor en la medida en que un sujeto pasivo revendedor no puede, según la citada disposición nacional, optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio a una entrega de un objeto de arte que ha sido objeto de una entrega intracomunitaria en una fase anterior, pero puede, por el contrario, aplicar dicho régimen por lo que respecta a una entrega de un objeto de arte que ha sido entregado en una fase anterior dentro del territorio alemán.

34

La discriminación que resulta de la citada disposición nacional, además del riesgo de perjudicar a la libre circulación de objetos de arte y falsear la competencia entre los sujetos pasivos revendedores dentro de la Unión, puede poner en entredicho el principio de neutralidad fiscal en la medida en que a los sujetos pasivos revendedores que efectúan las mismas operaciones, en particular, la adquisición y la reventa de objetos de arte, se aplicará un trato distinto por lo que respecta a la posibilidad de optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio para tales objetos, en función de si han sido entregados, en una fase previa, en el interior del territorio del Estado miembro o si han sido objeto en una fase anterior de una entrega intracomunitaria exenta.

35

Por otro lado, en lo que atañe, más específicamente, a los objetivos perseguidos por el régimen del margen de beneficio, procede señalar que, según el considerando 51 de la Directiva del IVA, ese régimen pretende, en el sector de los bienes de ocasión, de los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.

36

A este respecto, procede señalar que, en ese sector, puede resultar difícil determinar si un determinado bien había sido gravado previamente con el IVA en la medida en que, habida cuenta de la propia naturaleza de los objetos de arte, de colección y antigüedades, el bien podría ser antiguo o haber sido objeto con anterioridad de varios intercambios entre distintas personas que no son sujetos pasivos. Precisamente en consideración a esas dificultades en la determinación del IVA que, en su caso, ha gravado esos bienes con anterioridad, la Directiva del IVA prevé el derecho a optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio y calcular el IVA debido, como se ha señalado en el apartado 31 de la presente sentencia, haciendo referencia, en esencia, al precio de venta de los bienes.

37

Pues bien, no pueden surgir tales dificultades cuando un objeto de arte contemplado en el apartado 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA es entregado por una de las personas enumeradas en el artículo 314, letras a) a d), de esa Directiva, dado que una entrega de ese tipo

no ha sido sometida al IVA o ha estado exenta, como se desprende del apartado 30 de la presente sentencia. En ese caso, el objetivo mencionado en el apartado 35 de la presente sentencia no justificaría la introducción, en la Directiva del IVA, del régimen del margen de beneficio para las entregas de bienes contempladas en el artículo 316 de esa Directiva.

38

En consecuencia, del tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, pero también del contexto y de los objetivos perseguidos tanto por esa disposición como por la normativa de la que forma parte, se desprende que un Estado miembro no puede exigir que un sujeto pasivo revendedor cumpla los requisitos establecidos en el artículo 314, letras a) a d), de la Directiva del IVA para poder optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio.

39

Habida cuenta de la totalidad de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo revendedor puede optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio a una entrega de objetos de arte que le han sido entregados en una fase anterior, en el marco de una entrega intracomunitaria exenta, por el autor o sus derechohabientes, aunque estos no están incluidos en las categorías de personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

40

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si un sujeto pasivo revendedor puede al mismo tiempo optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA a una entrega de objetos de arte que se le han entregado en una fase anterior en el marco de una entrega intracomunitaria exenta y solicitar el derecho a la deducción del IVA soportado en las situaciones en las que el derecho está excluido en virtud del artículo 322, letra b), de la Directiva, si esta última disposición no ha sido transpuesta al Derecho nacional.

Sobre la admisibilidad

41

Con carácter preliminar, procede examinar la alegación del Gobierno alemán según la cual la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile. Según dicho Gobierno, la citada cuestión prejudicial versa sobre un problema hipotético y no determinante para resolver el litigio principal toda vez que, por lo que respecta a las entregas de que se trata, el Sr. Mensing no ejerció el derecho a deducción del IVA soportado.

42

A este respecto procede recordar que, en el marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida en el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando la cuestión planteada se refiera a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio,

obligado a pronunciarse. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta patente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas (sentencia de 17 de marzo de 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, apartado 17 y jurisprudencia citada).

43

Pues bien, aunque no se discute que el Sr. Mensing aún no ha ejercido el derecho a deducción del IVA soportado, de la resolución de remisión se desprende, no obstante, como se resume en el apartado 14 de la presente sentencia, que, desde el punto de vista del Derecho procesal nacional, aún puede acogerse a ese derecho en el litigio principal.

44

En esas circunstancias, no puede considerarse que la segunda cuestión prejudicial carezca manifiestamente de relación con la realidad o el objeto del litigio, por lo que debe declararse admisible.

Sobre el fondo

45

Constituye un principio fundamental del sistema del IVA que el derecho a deducir el IVA que haya gravado previamente la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para la adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas por las que se repercute el IVA que dan derecho a la deducción (sentencia de 28 de noviembre de 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, apartado 41).

46

Como señaló el Abogado General en los apartados 71 y 72 de sus conclusiones, el hecho de permitir a un sujeto pasivo revendedor deducir el IVA soportado en la situación contemplada en el artículo 322, letra b), de la Directiva TVA, cuando opta por la aplicación del régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 316, apartado 1, letra b), de esa Directiva, vulneraría ese principio. En efecto, cuando se aplica el régimen excepcional del margen de beneficio, la base imponible es, según los artículos 315 y 317 de la Directiva del IVA, el margen de beneficio realizado por el sujeto pasivo revendedor, disminuido en el importe del IVA relativo al propio margen de beneficio. En esas circunstancias, el IVA abonado en el precio de la compra no está incluido en el impuesto que grava la venta y no da lugar por tanto a deducción.

47

En consecuencia, el artículo 322, letra b), de la Directiva del IVA dispone que el sujeto pasivo revendedor no puede deducir del importe del impuesto que adeuda el IVA adeudado o pagado por los objetos de arte que le hayan sido entregados o que vayan a serle entregados por su autor o por sus derechohabientes en la medida en que esos bienes se utilicen para las necesidades de sus entregas sujetas al régimen del margen de beneficio.

48

En otros términos, no puede, al mismo tiempo, optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva y solicitar el derecho a la deducción del IVA soportado.

49

En el presente asunto, procede señalar que el Sr. Mensing invoca directamente el derecho de opción previsto en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no prevé para las entregas intracomunitarias de objetos de arte. De ello se desprende que el Sr. Mensing solo puede acogerse al régimen del margen de beneficio en virtud de ese artículo en las condiciones previstas por la Directiva, es decir, cuando no ejerce, para esas entregas, el derecho a la deducción del IVA soportado.

50

En esas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que un sujeto pasivo revendedor no puede optar al mismo tiempo por la aplicación del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA a una entrega de objetos de arte que le han sido entregados en una fase anterior en el marco de una entrega intracomunitaria exenta y solicitar el derecho a la deducción del IVA soportado en las situaciones en las que ese derecho está excluido en virtud del artículo 322, letra b), de la Directiva, si esta última disposición no ha sido transpuesta al Derecho nacional.

Costas

51

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 Cuarta) declara:

1)

El artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo revendedor puede optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio a una entrega de objetos de arte que le han sido entregados en una fase anterior, en el marco de una entrega intracomunitaria exenta, por el autor o sus derechohabientes, aunque estos no están incluidos en las categorías de personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva.

2)

Un sujeto pasivo revendedor no puede optar al mismo tiempo por la aplicación del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA a una entrega de objetos de arte que le han sido entregados en una fase anterior en el marco de una entrega intracomunitaria exenta y solicitar el derecho a la deducción del IVA soportado en

situaciones en las que ese derecho está excluido en virtud del artículo 322, letra b), de la Directiva, si esta última disposición no ha sido transpuesta al Derecho nacional.

Firmas

(*1) Lengua de procedimiento: alemán.