

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 17 de mayo de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Régimen del margen de beneficio — Artículo 311 — Concepto de “bienes de ocasión” — Vehículos al final de su vida útil vendidos para la extracción de sus piezas»

En el asunto C-365/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Bélgica), mediante resolución de 16 de mayo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de junio de 2022, en el procedimiento entre

IT

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. M. Safjan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen y M. Gavalec, Jueces;

Abogada General: Sra. L. Medina;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por las Sras. F. Clotuche-Duvieusart y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada 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 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 IT y el État belge (Estado belga) en relación con la negativa de la Administración tributaria belga a aplicar el régimen del margen de beneficio en lo que respecta a determinadas ventas de vehículos realizadas por IT.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 311, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«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;

[...]».

4 A tenor del artículo 313, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«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.»

5 El artículo 314 de la Directiva del IVA tiene la siguiente redacción:

«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 [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] con arreglo al presente régimen especial.»

6 El artículo 315 de la Directiva del IVA establece:

«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 belga

7 El artículo 58, apartado 4, del code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código del IVA) y el artículo 1 del arrêté royal n° 53, du 23 décembre 1994, relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité (Real Decreto n.º 53, de 23 de diciembre de 1994, relativo al régimen especial de imposición del margen de beneficio aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección), transponen al Derecho belga los artículos 311 y 313 de la Directiva del IVA.

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Desde el 1 de octubre de 2013, IT está identificado a efectos del IVA por el desempeño de una actividad profesional de venta de vehículos de ocasión y de chatarra. En el marco de esta actividad, adquiere, en particular, vehículos que han causado baja, es decir, declarados siniestro total, a empresas de seguros y los revende a terceros como chatarra o «para la extracción de sus piezas».

9 En 2015, IT fue objeto de una inspección a raíz de la cual se emitió un documento de regularización por la infracción de las normas de deducción del IVA y del régimen del margen de beneficio. Sobre la base de las disposiciones nacionales que transponen los artículos 311 y 313 de la Directiva del IVA, la Administración tributaria decidió excluir del régimen del margen de beneficio las facturas en las que aparecía la expresión «automóviles vendidos para la extracción de sus piezas» y las correspondientes a chatarra.

10 IT interpuso un recurso judicial contra dicha resolución alegando, en particular en relación con la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), que los vehículos vendidos «para la extracción de sus piezas» tenían la naturaleza de «bienes de ocasión» en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA.

11 La cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), mediante sentencia de 1 de marzo de 2019, desestimó las pretensiones de IT. Señaló que la sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), no tenía por objeto, como el presente asunto, vehículos revendidos «para la extracción de sus piezas» sin ninguna individualización de estas, sino piezas extraídas por el propio sujeto pasivo revendedor de vehículos al final de su vida útil y revendidas como tales por ese sujeto pasivo. A continuación, dicho órgano jurisdiccional consideró que procedía comprobar si los vehículos de que se trata en el litigio principal habían conservado las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que pudieran ser reutilizados directamente o previa reparación, y si, en consecuencia, podían calificarse de «bienes de ocasión» en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA.

12 El citado órgano jurisdiccional estimó, por una parte, que manifiestamente no era así en el caso de los vehículos vendidos «para la extracción de sus piezas» por IT, ya que la mención «para la extracción de sus piezas» acreditaba objetivamente que, en principio, dichos vehículos ya no podían ser reutilizados como tales, y que debían tenerse en cuenta las circunstancias objetivas en las que se habían realizado las operaciones de reventa. Por otra parte, consideró que, por lo que respecta a los vehículos reducidos a chatarra, tampoco podían calificarse de «bienes de ocasión», puesto que no podían ser utilizados de nuevo gracias a que hubieran conservado las características que poseían en estado nuevo, dado que su uso se limitaba únicamente a la valorización de algunas piezas y materiales que los componen.

13 IT interpuso recurso de casación, contra la sentencia dictada en apelación, ante la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Bélgica), el órgano jurisdiccional remitente, que se pregunta si es correcta la interpretación del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA realizada por el órgano jurisdiccional de apelación.

14 En estas circunstancias, la Cour de cassation (Tribunal de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que los automóviles al final de su vida útil adquiridos de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de la Directiva por una empresa de venta de vehículos de ocasión y de chatarra al objeto de ser vendidos “para la extracción de sus piezas”, sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos de tal disposición?»

Sobre la cuestión prejudicial

15 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los vehículos automóviles que están definitivamente al final de su vida útil y son adquiridos por una empresa de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de la Directiva del IVA al objeto de ser vendidos «para la extracción de sus piezas», sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos de la primera de estas disposiciones.

16 Con carácter preliminar, debe precisarse que tanto de la exposición de los hechos como de la cuestión planteada se desprende que los vehículos adquiridos por IT son vehículos que han causado baja, es decir, declarados siniestro total, y que, por ello, están definitivamente al final de su vida útil. En estas circunstancias, y como resulta asimismo de la resolución de remisión, estos vehículos solo pueden revenderse como chatarra o para una explotación posterior de las piezas que los componen («reventa para la extracción de sus piezas») y no para ser reutilizados directamente o para ser reparados, debiendo precisarse que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente solo se refiere al supuesto de la reventa para la extracción de piezas.

17 A la luz de esta consideración preliminar, procede recordar que, a tenor del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, constituyen «bienes de ocasión» los «bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación».

18 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha estimado que este concepto incluye 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 de «bien de ocasión» requiere únicamente que el bien usado haya conservado las funcionalidades que poseía en estado nuevo y que, por ello, pueda ser reutilizado directamente o previa reparación (véase, en particular, la sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, apartados 31 y 32).

19 Además, el Tribunal de Justicia también ha señalado que la aplicación del régimen del margen de beneficio no supone necesariamente una identidad entre el bien adquirido y el bien vendido. En particular, el Tribunal de Justicia ha confirmado que este régimen se aplicaba a la reventa de piezas extraídas por el propio sujeto pasivo de un vehículo que está al final de su vida útil y ha sido adquirido por este último, en la medida en que un vehículo se compone de un conjunto de piezas que han sido ensambladas y que pueden ser separadas y revendidas, directamente o previa reparación (véase, en particular, la sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, apartados 36 y 37).

20 Es cierto que, a diferencia del asunto que dio lugar a la sentencia antes citada, el asunto principal se caracteriza por el hecho de que el sujeto pasivo revendedor no extrajo las piezas del vehículo que está definitivamente al final de su vida útil y que adquirió para revenderlas él mismo, sino que revendió el vehículo directamente «para la extracción de sus piezas», es decir, para la posterior explotación de las piezas de dicho vehículo como piezas de recambio.

21 No obstante, como indica en esencia la Comisión Europea en sus observaciones escritas, esta diferencia no puede llevar a considerar que el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2017:20), no pueda extrapolarse a una situación como de la que se trata en el litigio principal.

22 En efecto, es preciso tener en cuenta el hecho, señalado en el apartado 16 de la presente sentencia, de que los vehículos adquiridos por un sujeto pasivo revendedor como IT están definitivamente al final de su vida útil y, por tanto, no pueden revenderse para ser reutilizados directamente o reparados. Dado que el propio vehículo, como bien mueble corporal, no es susceptible, por definición, de nueva utilización, directamente o previa reparación, en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, para determinar si dicho vehículo puede considerarse un bien de ocasión y acogerse así al régimen del margen de beneficio, procede atender únicamente a los elementos de dicho vehículo que, en el marco de una reventa por el sujeto pasivo revendedor a otras personas, pueden ser objeto de tal nueva utilización.

23 Una interpretación que permita que un vehículo que se encuentre definitivamente al final de

su vida útil pueda, como bien de ocasión, estar comprendido en el régimen del margen de beneficio por el hecho de que algunas de sus partes constitutivas sean susceptibles de nueva utilización es conforme con el objetivo de dicho régimen, que pretende, como se desprende del considerando 51 de la Directiva del IVA, evitar, en particular, las dobles imposiciones que pueden derivarse de la circunstancia de que, por un lado, el precio de venta de esas partes constitutivas ya tiene en cuenta el IVA soportado con ocasión de la compra del vehículo por una persona comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 314 de dicha Directiva y, por otro lado, ni esa persona ni el sujeto pasivo revendedor pueden deducir ese importe (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug, C?471/15, EU:C:2017:20, apartados 39 y 40 y jurisprudencia citada).

24 En el caso de autos, para comprobar si los vehículos revendidos por IT pueden estar comprendidos en el régimen del margen de beneficio, el órgano jurisdiccional remitente deberá asegurarse de que, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 18 de la presente sentencia, dichos vehículos aún contenían partes constitutivas que conservaban las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que pudieran ser reutilizadas directamente o previa reparación.

25 Además, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar que dichos vehículos no han sido vendidos en realidad para ser simplemente destruidos o transformados en otro objeto. En efecto, un vehículo cuyas partes constitutivas que conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo no son extraídas por el comprador para ser reutilizadas directamente o previa reparación ha abandonado el ciclo económico que le era propio y, por tanto, no podría disfrutar del régimen del margen de beneficio (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 2018, E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, apartado 34).

26 En el marco de esta comprobación, el órgano jurisdiccional remitente deberá tener en cuenta todas las circunstancias objetivas en las que se realizó 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 (sentencia de 11 de julio de 2018, E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, apartado 35 y jurisprudencia citada).

27 Si bien tomar en consideración la intención de un sujeto pasivo que participa en la operación va en contra, salvo en supuestos excepcionales, de los objetivos del sistema común del IVA, el órgano jurisdiccional remitente podrá, en cambio, tener en cuenta elementos objetivos como la presentación y el estado de los vehículos, el objeto del contrato, el valor al que se vendieron dichos vehículos, el método de facturación o incluso la actividad económica de la persona que adquirió dichos vehículos (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 2018, E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada).

28 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los automóviles que están definitivamente al final de su vida útil y son adquiridos por una empresa de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva al objeto de ser vendidos «para la extracción de sus piezas», sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la citada Directiva, cuando, por un lado, aún contienen piezas que conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que puedan ser reutilizadas directamente o previa reparación, y, por otro lado, ha quedado acreditado que dichos vehículos han permanecido en el ciclo económico que les era propio como consecuencia de esa reutilización de las piezas.

Costas

29 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 Octava) 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

los automóviles que están definitivamente al final de su vida útil y son adquiridos por una empresa de una de las personas enumeradas en el artículo 314 de esa Directiva al objeto de ser vendidos «para la extracción de sus piezas», sin que estas hayan sido separadas de ellos, constituyen bienes de ocasión a efectos del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la citada Directiva, cuando, por un lado, aún contienen piezas que conservan las funcionalidades que poseían en estado nuevo, de manera que puedan ser reutilizadas directamente o previa reparación, y, por otro lado, ha quedado acreditado que dichos vehículos han permanecido en el ciclo económico que les era propio como consecuencia de esa reutilización de las piezas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.