

Asunto C-388/18

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

13 de junio de 2018

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

7 de febrero de 2018

Parte demandante y recurrida en casación:

B

Parte demandada y recurrente en casación:

Finanzamt A (Oficina tributaria)

Copia legalizada

BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

[omissis] RESOLUCIÓN

En el litigio entre

Finanzamt A,

parte demandada y recurrente en casación,

y

B,

parte demandante y recurrida en casación,

[omissis] en relación con el IVA de 2010,

la Sala Undécima

[*omissis*] ha resuelto el 7 de febrero de 2018:

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

En los casos de aplicación del régimen del margen de beneficio con arreglo a los artículos 311 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), ¿debe interpretarse el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA en el sentido de que, en caso de entregas de bienes conforme al artículo 314 de la Directiva del IVA, el volumen de negocios ha de determinarse, con arreglo al artículo 315 de la misma Directiva, por la diferencia entre el precio de venta fijado y el precio de compra (margen de beneficio)?

Fundamentos

- 1 I. Hechos del procedimiento principal
- 2 El demandante y recurrido en casación (en lo sucesivo, «demandante») realizó operaciones en un establecimiento de vehículos de ocasión que estaban sujetas al impuesto y sometidas al régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 25a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión resultante de la Comunicación de 21 de febrero de 2005 (*Bundesgesetzblatt* I 2005, 386).
- 3 Las operaciones efectuadas en 2009 y en el año de autos 2010, calculadas sobre la base de los pagos percibidos, arrojaron un volumen de negocios de 27 385 euros (en 2009) y 25 115 (en 2010). El demandante calculó en sus declaraciones del IVA de 10 de febrero de 2010 (correspondiente a 2009) y de 2 de marzo de 2011 (correspondiente a 2010) la base imponible de las distintas operaciones, de conformidad con el artículo 25a, apartado 3, de la UStG, en función del margen de beneficio, con el resultado de 17 328 euros (en 2009) y 17 470 euros (en 2010). En consecuencia, consideró que reunía la condición de un pequeño empresario a efectos del artículo 19 de la UStG.
- 4 Para el año 2009, la Administración tributaria alemana, en el artículo 251, apartado 1, cuarta frase de las Umsatzsteuer-Richtlinien de 2008 (Directrices en materia del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStR 2008»), de 10 de diciembre de 2007 [*omissis*], también atendía al margen de beneficio para determinar el volumen de negocios total, a efectos del artículo 19, apartado 3, primera frase, de la UStG, relevante para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas, entre otros casos, en el del régimen del margen de beneficio (artículo 25a de la UStG).
- 5 En cambio, mediante escrito de 16 de junio de 2009 [*omissis*], el Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda) a partir de

2010 decidió atender a los pagos percibidos. Con efectos de 1 de enero de 2010, dejó de aplicarse el artículo 251, apartado 1, cuarta frase, de las UStR 2008.

- 6 Esto es coherente con el artículo 19.3, apartado 1, quinta frase, del Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Decreto de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios), de 1 de octubre de 2010 (BStBl. I 2010 846), que, respecto a la aplicación del régimen de pequeños empresarios, entre otros casos, en el del régimen del margen de beneficio de la reventa en el sentido del artículo 25a, apartado 1, punto 1, segunda frase, de la UStG, dispone que el volumen de negocios total viene determinado por los pagos percibidos, y no por la suma de las diferencias de precio.
- 7 El demandado y recurrente en casación (la Oficina tributaria; en lo sucesivo, «FA») se atuvo a esta interpretación administrativa y, en la liquidación del IVA correspondiente al año de autos, de 4 de octubre de 2012, denegó la aplicación del régimen de pequeños empresarios para el año 2010, al quedar el volumen de negocios total del demandante en el año natural 2009, ejercicio anterior al año de autos, por encima de 17 500 euros, calculado sobre la base de los pagos percibidos.
- 8 Mediante resolución de 19 de febrero de 2014, el FA desestimó por infundado el recurso administrativo interpuesto contra dicha resolución.
- 9 A raíz del recurso contencioso-administrativo, el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) anuló la liquidación del IVA y la resolución del recurso sin dictar otras en su lugar. Resolvió que, en casos del régimen del margen de beneficios con arreglo al artículo 25a de la UStG, los pagos percibidos que excediesen las diferencias de precio en el sentido del artículo 25a, apartado 3, de la UStG no debían considerarse al determinar el volumen de negocios total con arreglo al artículo 19, apartado 1, primera frase, de la UStG.
- 10 Añadió que, si bien el artículo 19, apartado 1, de la UStG, para determinar el límite del volumen de negocios, atiende al volumen de negocios total y no al margen de beneficios, dicha disposición no es conforme con el artículo 288, párrafo primero, punto 1 de la Directiva del IVA, que puede ser invocada directamente por el demandante. Con arreglo a esta disposición del Derecho de la Unión, la cifra del volumen de negocios que sirve de referencia para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas está constituida por la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas. Dado que en el régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 315 de la Directiva del IVA únicamente se tributa por el margen de beneficios, solo este puede ser tenido en cuenta al determinar el límite del volumen de negocios.
- 11 [omissis] [Referencia de la sentencia del Finanzgericht] [omissis]
- 12 Con su recurso de casación, el FA denuncia una infracción del Derecho sustantivo y, en esencia, alega que el Finanzgericht ha interpretado incorrectamente el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA.

13 II. Marco legal nacional

14 1. Disposiciones relevantes del Derecho nacional

15 a) Artículo 1 de la UStG: operaciones sujetas al impuesto

«1. Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1) Las entregas de bienes y demás prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio nacional por un empresario en el ámbito de su actividad económica. [...]»

16 b) Artículo 10 de la UStG: base imponible para las entregas de bienes, prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias

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

17 c) Artículo 19 de la UStG: régimen tributario de las pequeñas empresas

«1. No se exigirá a los empresarios [...] el impuesto sobre el volumen de negocios adeudado por las operaciones a que se refiere el artículo 1, apartado 1, punto 1, cuando el volumen de negocios a que se refiere la segunda frase, junto con el impuesto devengado, en el año natural anterior no exceda de 17 500 euros y, en el año natural en curso, previsiblemente no exceda de 50 000 euros. Por volumen de negocios a los efectos de la primera frase se entenderá el volumen de negocios total calculado sobre la base de los pagos percibidos y reducido en el importe de la adquisición de activos del inmovilizado que contiene dicho volumen de negocios total. [...]

2. [...]

3. El volumen de negocios total estará constituido por la suma de las operaciones sujetas realizadas por el empresario con arreglo al artículo 1, apartado 1, punto 1, deducidas las siguientes operaciones: [...]»

18 d) Artículo 25a de la UStG: régimen del margen de beneficio

«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: [...]

2. [...]

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

[...]»

19 2. Apreciación jurídica con arreglo al Derecho nacional

20 El demandante, que operaba en el comercio de vehículos de ocasión como empresario a efectos del artículo 2, apartado 1, de la UStG, en el año de autos habría cumplido los requisitos para tributar por el régimen de las pequeñas empresas con arreglo al artículo 19, apartado 1, primera frase, de la UStG si su volumen de negocios en el año anterior, 2009, no hubiese excedido la cifra de 17 500 euros. Este sería el caso si el mismo se hubiese calculado sobre la base del margen de beneficios determinado por el demandante para el año 2009 de 17 328 euros con arreglo al artículo 25a, apartado 3, de la UStG. Sin embargo, se habría excedido dicho límite en el año 2009 si se hubiese de atender a la suma de los pagos percibidos por el demandante en dicho ejercicio, que ascendió a 27 358 euros, y no al margen de beneficios.

21 a) El régimen de las pequeñas empresas del artículo 19 de la UStG no queda excluido por el régimen del margen de beneficios, con arreglo al artículo 25a de la UStG. Por lo tanto, las disposiciones relativas al régimen de las pequeñas empresas también son aplicables a los empresarios que, como el demandante en el presente asunto, realizan entregas de bienes, como revendedores, a efectos del artículo 25a de la UStG. Si un revendedor es un pequeño empresario en el sentido del artículo 19, apartado 1, primera frase, de la UStG, no se le exige el impuesto correspondiente a sus entregas de bienes, calculado sobre la base del margen de beneficios.

22 b) De conformidad con el artículo 19, apartado 1, segunda frase, de la UStG, el volumen de negocios a efectos de la frase anterior de dicha disposición es el volumen total de negocios calculado a partir de los pagos percibidos y deducido el importe de las adquisiciones de activos del inmovilizado que contiene dicha cifra (en el presente caso no procede). Para la determinación del volumen de negocios no se ha de atender a la base imponible, sino a los importes brutos recaudados por el empresario [omissis] [referencias].

23 c) Con arreglo al artículo 19, apartado 3, primera frase, de la UStG, el volumen de negocios total es, en principio, la suma de las operaciones sujetas realizadas por el empresario con arreglo al artículo 1, apartado 1, punto 1, de la UStG, deducidas ciertas operaciones exentas (que no afectan tampoco al presente caso). En casos de tributación por el régimen del margen de beneficio, el volumen de negocios se calcula, conforme al artículo 25a, apartado 3, primera frase, de la UStG, en función del importe en que el precio de venta exceda el precio de compra del bien.

24 d) Cuando se aplica el régimen del margen de beneficio (artículo 25a de la UStG), para determinar el volumen de negocios total a efectos del régimen de las

pequeñas empresas (artículo 19 de la UStG) la Administración ya no atiende a la base imponible relevante con arreglo al artículo 25a, apartado 3, primera frase, de la UStG (el margen de beneficio), sino al pago percibido en el sentido del artículo 10 de la UStG. La mayor parte de la doctrina nacional considera que esto es correcto y conforme con el Derecho de la Unión [omissis] [omissis] [referencias].

25 e) Esta Sala, en cambio, tiende a interpretar los artículos 19, apartados 1, segunda frase, y 3, primera frase, y 25a, apartado 3, primera frase, de la UStG a la luz del Derecho de la Unión, en el sentido de que para determinar las cifras correspondientes del volumen de negocios en un caso como el presente se ha de atender a la suma de las diferencias de precios a efectos del artículo 25a, apartado 3, de la UStG, independientemente del importe de los pagos percibidos. Esta postura es coherente, además, con la simplificación administrativa que persigue el artículo 19, apartado 1, primera frase, de la UStG [omissis] [referencia].

26 f) El hecho de que la República Federal de Alemania aplique el régimen de las pequeñas empresas hasta un límite de 17 500 euros es compatible con el Derecho de la Unión, según se desprende de Declaración en acta de 17 de mayo de 1977 (DO 1977, L 145, p. 1) y del artículo 284 de la Directiva del IVA.

27 III. Sobre el planteamiento del asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea

28 1. Disposiciones de Derecho de la Unión pertinentes

a) Artículo 73 de la Directiva del IVA

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

29 b) Artículo 288, párrafo primero, de la Directiva del IVA

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

1. la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas; [...]»

30 c) Artículo 313, apartado 1, de la Directiva del IVA

«1. 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.»

31 d) Artículo 314 de la Directiva del IVA

«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.»

32 e) 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.»

33 2. Sobre la cuestión prejudicial

Debido a las dudas manifiestas sobre la interpretación correcta del artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, la Sala considera necesario presentar una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la cuestión descrita en la parte dispositiva.

- 34 a) Con arreglo al artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, la cifra del volumen de negocios que sirve de referencia para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas está constituida por la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, «siempre que» estén gravadas. Por lo tanto, esta disposición atiende al nivel de tributación, que en el régimen del margen de beneficio está limitado a la diferencia (margen de beneficio), con arreglo al artículo 315 de la Directiva del IVA. Por lo tanto, el tenor literal del artículo 288, primera frase, punto 1, de la Directiva del IVA

admite una interpretación en el sentido de que las prestaciones que, como aquí sucede, están sujetas al régimen del margen de beneficio con arreglo al artículo 314 de la Directiva del IVA y, en consecuencia, solo tributan parcialmente en virtud de una base imponible especial y con exclusión de la deducción del impuesto soportado, solo en ese importe reducido deben computarse en el volumen de negocios a efectos de la citada disposición de la Directiva. Por consiguiente, esta Sala se inclina a favor de la postura defendida por el Finanzgericht, según la cual el volumen de negocios que ha de utilizar un comerciante al aplicar el régimen de las pequeñas empresas (artículos 282 y siguientes de la Directiva del IVA) cuando está sujeto al régimen del margen de beneficio (artículo 314 de la misma Directiva) se debe calcular en función de la suma de las diferencias de precios, y no de los pagos percibidos. Esto es coherente con el hecho de que, con arreglo al artículo 313, apartado 1, de la Directiva del IVA, se trata de bienes sometidos a un régimen especial de tributación del margen de beneficio obtenido.

- 35 b) Sin embargo, el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, que incluye la frase «siempre que estén gravadas», podría interpretarse también (y esto es lo que se ha de aclarar en la presente petición de decisión prejudicial) en el sentido de que solo afecta a las prestaciones exentas y solo estas deben ser excluidas del volumen de negocios relevante para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas. Así entendido el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, las entregas de bienes sujetas al régimen del margen de beneficios que no estén exentas, sino gravadas como tales, no se incluirían en el volumen de negocios de la operación realizada solo en el importe de la base imponible calculada conforme al régimen especial del artículo 315 de la Directiva del IVA.
- 36 c) Por otro lado, no se descarta que el artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA entienda por «cuantía» de las entregas de bienes y prestaciones de servicios la «suma» de los pagos obtenidos por las prestaciones realizadas y, por tanto, se refiera a la base imponible con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA. En ese caso, para la aplicación del régimen de las pequeñas empresas sería irrelevante si la base imponible de las correspondientes operaciones se debe determinar conforme al régimen especial del artículo 315 de la Directiva del IVA.
- 37 d) Esta Sala no ve lógico que la finalidad del régimen de las pequeñas empresas, consistente en fomentar la creación de este tipo de empresas, a impulsar su actividad y a hacerlas más competitivas (sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de octubre de 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, [omissis] apartado 63), se oponga a una interpretación del artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA conforme a la cual el volumen de negocios relevante para el comercio de vehículos de ocasión haya de ser el margen de beneficio. No obsta a esta consideración tampoco el hecho de que puedan beneficiarse del régimen de las pequeñas empresas establecimientos de vehículos de ocasión que, por su tamaño, no necesiten que se refuerce su competitividad, entre otros motivos,

porque los empresarios que realizan operaciones con vehículos usados y que están sujetos al régimen del margen de beneficio no parece que entren en competencia directa con empresas de otros sectores frente a las cuales puedan obtener una ventaja no justificada merced al régimen de las pequeñas empresas.

- 38 3. La respuesta del Tribunal de Justicia a la cuestión prejudicial es relevante para la resolución del presente caso. Se trata de una cuestión previa a la interpretación del Derecho nacional conforme a la Directiva que ha de efectuar esta Sala.
- 39 4. La base jurídica de la presente consulta al Tribunal de Justicia es el artículo 267, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En las condiciones, que aquí se cumplen, del artículo 267 TFUE, párrafo tercero [omissis] [referencias], los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a acudir de oficio al Tribunal de Justicia [omissis] [referencias].
- 40 IV. [omissis] [Suspensión del procedimiento]
- 41 [omissis] [Firmas]

DOCUMENTO DE TRABAJO