

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. L.A. GEELHOED

presentadas el 22 de septiembre de 2005¹

I. Introducción

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

Sexta Directiva sobre el IVA

1. El presente asunto, una petición de decisión prejudicial planteada por el Vestre Landsret, Dinamarca, suscita la cuestión de si, en un supuesto en el que una empresa de «sale and lease back» de turismos compra vehículos de ocasión, los cede en leasing y finalmente los revende, dicha reventa 1) debe considerarse una entrega exenta del IVA en el sentido del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva sobre el IVA,² o 2) está comprendida dentro del régimen especial para la reventa de bienes de ocasión establecido en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva sobre el IVA.

2. El artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA define su ámbito de aplicación personal. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva establece que están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

3. El artículo 11 de la Sexta Directiva sobre el IVA describe cómo calcular la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el interior del país y comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva. La norma general para este cálculo figura en el artículo 11, parte A, apartado 1, a saber, la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas opera-

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

ciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17; [...]

4. El título X de la Sexta Directiva sobre el IVA contiene una lista de exenciones del IVA, esto es, bienes que son vendidos al comprador sin que se aplique el IVA a la venta. El artículo 13 establece las exenciones aplicables en el interior del país y contiene dos enumeraciones. La primera, el artículo 13, parte A, recoge las exenciones estándar para determinadas actividades «de interés público». La segunda, el artículo 13, parte B, recoge una serie de exenciones adicionales. La parte relevante de dicho artículo dispone que:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

5. El artículo 17 de la Sexta Directiva sobre el IVA trata del nacimiento y alcance del derecho de los no consumidores a deducir el impuesto soportado. El artículo 17, apartado 6, dispone que:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido [...]

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

c) las entregas de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta por este artículo, o por la letra b) del apartado 3 del artículo 28,

6. Hasta la fecha, el Consejo no ha establecido normas más detalladas acerca de los gastos cuyo impuesto es deducible que sean relevantes en el presente asunto.

7. El artículo 28, apartado 3, letra b), dispone que los Estados miembros podrán, en el curso del período transitorio para la adaptación del Derecho interno a la Sexta Directiva sobre el IVA, continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el anexo F de la Directiva, en las condiciones vigentes en el Estado miembro.

Directiva 94/5/CE

8. La Directiva 94/5/CE³ fue adoptada en virtud del artículo 32 de la Sexta Directiva sobre el IVA, que disponía que el Consejo debía dictar el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.⁴ Dicha Directiva establece disposiciones especiales para los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y añade, en particular, un nuevo artículo 26 *bis* a la Sexta Directiva sobre el IVA.

9. Dicho artículo establece fundamentalmente el denominado «régimen del margen», que los revendedores de bienes de ocasión pueden, en determinadas circunstancias, decidir aplicar en lugar del régimen normal del IVA. Mientras que con arreglo al régimen normal del IVA el importe sobre el que se repercute el IVA es la contrapres-

tación total percibida del cliente por el revendedor, menos el importe del IVA relativo a dicha contraprestación, si se aplica el régimen del margen el importe sobre el que se repercute el IVA es el margen de beneficio. A continuación figura un resumen de las disposiciones más importantes del artículo 26 *bis* que resultan relevantes para el presente asunto.

10. En el artículo 26 *bis*, parte A, letra d), los bienes de ocasión se definen como «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».

11. En virtud del artículo 26 *bis*, parte B, apartado 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 beneficiario obtenido por el sujeto pasivo revendedor (es decir, el «régimen del margen»). El artículo 26 *bis*, parte B, apartado 2, dispone que dicho régimen del margen se aplicará únicamente cuando los bienes de que se trate hayan sido entregados al sujeto pasivo revendedor por determinadas personas definidas, dentro de la Comunidad, a saber:

3 — Directiva 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 L 60, p. 16).

4 — Este artículo fue suprimido de la Sexta Directiva sobre el IVA por la Directiva 94/5.

«— por una persona que no sea sujeto pasivo, o

— por otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de exención con arreglo a la letra c) de la parte B del artículo 13, o

— por otro sujeto pasivo, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo goce de la exención establecida en el artículo 24 y se refiera a un bien de inversión, o

— por 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 con arreglo al presente régimen especial».

12. En todos estos supuestos, de no existir el régimen del margen, el revendedor estaría obligado a repercutir el IVA sobre toda la contraprestación percibida de su cliente, pero no podría deducir ninguna cantidad en concepto de IVA.

13. El artículo 26 *bis*, parte B, apartado 3, define la base imponible de las entregas de bienes con arreglo al régimen del margen como «el margen beneficiario aplicado por el sujeto pasivo revendedor, del que se habrá deducido la cuota del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicho margen. Este margen es igual a la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien y el precio de compra».

14. El artículo 26 *bis*, parte A, letra e), define «sujeto pasivo revendedor» como «el 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 [...]».

15. El artículo 26 *bis*, parte B, apartado 6, dispone que los bienes entregados por un sujeto pasivo revendedor con arreglo a dicho régimen especial no darán lugar a un derecho de deducción del IVA por los sujetos pasivos.

16. El artículo 26 *bis*, parte B, apartado 11, dispone que el sujeto pasivo revendedor podrá aplicar el régimen normal del impuesto sobre el valor añadido a todas las entregas a las que sea aplicable el régimen especial en virtud de los apartados 2 o 4 del artículo 26 *bis*, parte B.

B. Legislación danesa

Disposiciones generales en materia de IVA

17. El artículo 4, apartado 1, número 1, de la Ley del IVA danesa (véase, como más reciente, el Texto Refundido aprobado por la Ley nº 703, de 8 de agosto de 2003) dispone que «se percibirá un impuesto sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en Dinamarca».

18. El artículo 13, apartado 1, de la Ley del IVA danesa enumera los bienes y servicios que están exentos del IVA, que se corresponden con los enumerados en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva sobre el IVA.

19. El artículo 13, apartado 2, de la Ley del IVA danesa dispone:

«Las entregas de bienes que únicamente hayan sido utilizados en el marco de una actividad exenta del IVA con arreglo al apartado 1 del presente artículo o de bienes cuya adquisición o utilización hayan quedado excluidas del derecho a deducción con arreglo al capítulo 9 estarán exentas del IVA.»

20. El capítulo 9 de la Ley del IVA danesa contiene el siguiente artículo que resulta relevante para el presente asunto:

«Artículo 42. Las empresas no podrán deducir las cuotas del impuesto soportadas, en particular, por [...]

(7) la adquisición y la explotación de vehículos automóviles destinados al transporte de un máximo de nueve personas, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 4, 6 y 7; [...]

Apartado 6. Las empresas que comercializan o arriendan vehículos de motor o que explotan autoescuelas podrán, con independencia de lo dispuesto en el apartado 1, número 7, deducir las cuotas del impuesto soportadas sobre las compras y demás operaciones destinadas al ejercicio de dichas actividades.»

21. El artículo 42, apartado 1, número 7, está basado, por tanto, en la cláusula de «stands-till» del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva sobre el IVA, que permite a los Estados miembros mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de entrada en vigor de la Directiva, hasta la entrada en vigor de las normas adoptadas por el Consejo para armonizar los derechos de deducción.

22. Por consiguiente, el efecto del artículo 13, apartado 2, es que, dado que las empresas comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 42, apartado 1, número 7, están excluidas del derecho a deducir, dichas empresas no declaran el IVA sobre la venta de turismos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta última disposición.

Disposiciones en materia de IVA para los bienes de ocasión

23. Dinamarca adaptó su Derecho interno a la Directiva 94/5 mediante los artículos 69 a 71 de la Ley sobre el IVA de 1994 (Ley nº 375, de 18 de mayo de 1994) utilizando, a todos los efectos relevantes para el presente asunto, términos similares a los estipulados en la Directiva.

III. Antecedentes de hecho y procedimiento

24. Jyske Finans A/S (en lo sucesivo, «Jyske Finans») ejerce una actividad de leasing de vehículos automóviles dentro de la cual adquiere a operadores económicos automóviles de turismo con matrículas de las denominadas «matrículas blancas» (esto es, matrículas danesas numeradas y ordinarias) y posteriormente los cede en leasing a los mismos operadores (operaciones de «sale and lease back»).

25. Además, en el marco de este negocio, Jyske Finans adquiere a determinados operadores económicos vehículos de ocasión con matrículas blancas y los cede en leasing a otros operadores. Al término de estos contratos de leasing, Jyske Finans revende estos vehículos de ocasión.

26. El litigio principal se refiere a la reventa por Jyske Finans de 145 vehículos de ocasión entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de mayo de 2001. En todos los casos, los vendedores de dichos vehículos de ocasión a Jyske Finans no habían declarado el IVA sobre la venta. Según se establece en el artículo 13, apartado 2, de la Ley del IVA danesa, ello se debe a que dichas empresas habían adquirido previamente tales vehículos sin el derecho a deducir el impuesto soportado, lo que quiere decir que tales ventas estaban exentas del IVA.

27. En mayo de 2001, las autoridades tributarias danesas (Told-og Skatteregion Horsens) reclamaron a Jyske Finans el pago del IVA sobre el precio de la reventa de dichos vehículos, por un importe de 2.236.413 DKK.

28. El 22 de enero de 2003, Jyske Finans interpuso un recurso ante el Vestre Landsret, mediante el que impugnó su obligación de pagar dicha cantidad en concepto de IVA basándose, entre otras cuestiones, en que

ello vulneraba el tenor de la Sexta Directiva sobre el IVA, por cuanto el pago del IVA supondría una doble imposición. Dicha doble imposición se produciría porque, pese a que Jyske Finans dispone de un derecho para deducir el IVA sobre sus compras de vehículos de ocasión en virtud del artículo 42, apartado 6, de la Ley del IVA danesa, no puede ejercerlo ya que, de hecho, los vendedores no habían pagado ningún IVA sobre dichos vehículos en el momento de la venta.

29. En este contexto, el Vestre Landsret decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra c), de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva sobre el IVA, en relación con los artículos 2, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), en el sentido de que dichas disposiciones se oponen a que un Estado miembro mantenga una situación jurídica derivada de su Ley del IVA en virtud de la cual un sujeto pasivo que haya integrado en su patrimonio profesional un volumen considerable de bienes de inversión está sujeto, a diferencia de los revendedores de vehículos de ocasión y de otros operadores económicos que venden vehículos usados, al IVA sobre la venta de dichos bienes de inversión aun en el caso de que haya adquirido dichos bienes a sujetos pasivos que no declararon el impuesto sobre el precio de los bienes,

por lo que, con ocasión de la adquisición de los mismos, no se causó derecho a deducción de las cuotas del IVA soportadas?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 26 *bis*, parte A, letra e), de la Sexta Directiva sobre el IVA en el sentido de que el concepto de “sujeto pasivo revendedor” se refiere únicamente a las personas cuya actividad principal consiste en la compraventa de bienes de ocasión cuando los bienes de ocasión de que se trata son adquiridos con el fin de obtener un beneficio de su reventa como objetivo único o principal de la adquisición, o dicho concepto comprende asimismo a aquellas personas que normalmente revenden dichos bienes tras su cesión en leasing como actividad accesoria de la actividad económica general de leasing en las circunstancias anteriormente descritas [en la resolución de remisión]?»

30. Conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia, han presentado observaciones en el presente procedimiento Jyske Finans, Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S, el Skatteministeriet y el Reino de Dinamarca, la República Helénica, la República de Polonia y la Comisión de las Comunidades Europeas. El 7 de julio de 2005 se celebró una vista, en la que presentaron alegaciones todos los intervinientes antes indicados salvo la República de Polonia.

IV. Análisis

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

31. Mediante su primera cuestión, el Vestre Landsret pregunta esencialmente si es contrario al artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva sobre el IVA que una ley nacional del IVA disponga que un sujeto pasivo en la situación de Jyske Finans —a saber, una sociedad de «sale and lease back» que revende vehículos de ocasión— debe pagar el IVA sobre dichas reventas, pese a que no puede deducir el IVA soportado sobre el precio de tales vehículos.

32. Como cuestión preliminar, he de señalar que el Gobierno danés y Nordania Finans, interviniente en el litigio principal, plantearon la cuestión de si los vehículos adquiridos y arrendados por Jyske Finans constituyen bienes de inversión en el sentido de la Sexta Directiva sobre el IVA. Esta cuestión se ha planteado debido a un asunto independiente acerca de una disposición de la Ley danesa sobre el IVA que está pendiente de resolución ante el Højesteret (Tribunal Supremo danés) y es consecuencia de la formulación de la primera cuestión prejudicial planteada por el Vestre Landsret al Tribunal de Justicia en el presente asunto.⁵

33. A este respecto, procede señalar que la cuestión no fue planteada por el órgano jurisdiccional nacional en su resolución de remisión y que ningún otro interviniente en el presente procedimiento ha presentado alegaciones de peso sobre este extremo. Por tanto, el Tribunal de Justicia debe limitarse a responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Vestre Landsret. En particular, no puede pronunciarse sobre la validez conforme a la legislación danesa de la premisa en que se basan estas cuestiones. Como consecuencia, no considero necesario ni pertinente seguir analizando esta cuestión en las presentes conclusiones.

34. Por lo que respecta al fondo de la primera cuestión prejudicial, como se ha señalado anteriormente, el artículo 13, parte B, letra c), establece una exención del IVA en dos supuestos.

35. El primero se refiere a las entregas de bienes «que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta por este artículo, o por la letra b) del apartado 3 del artículo 28, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción [...]».

36. La segunda se refiere a los bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 6.

5 — En particular, el uso de la frase «un sujeto pasivo que haya integrado en su patrimonio profesional un volumen considerable de bienes de inversión».

37. Es evidente que ninguno de estos supuestos es aplicable a la reventa de vehículos de ocasión por Jyske Finans por dos motivos.

38. En primer lugar, los bienes entregados por Jyske Finans —vehículos de ocasión— no están, según la información proporcionada por el Vestre Landsret, afectados a una actividad declarada exenta por el artículo 13 (ya se trate de actividades de interés general o de otro tipo). Tampoco resulta aplicable al presente asunto el artículo 28, apartado 3, letra b), que es una disposición transitoria. Por consiguiente, tales entregas están, en principio, sujetas al impuesto con arreglo a la norma general establecida en el artículo 2 de la Directiva.

39. En segundo lugar, el artículo 42, apartado 6, de la Ley del IVA danesa concede expresamente a Jyske Finans un derecho, como empresa que revende o ejerce una actividad de leasing de vehículos automóviles, a deducir el IVA soportado por las compras efectuadas con tales fines. Como ha reconocido el órgano jurisdiccional remitente en su resolución de remisión, el motivo por el que no se produjo deducción en el presente asunto fue sencillamente que no había ningún impuesto soportado que deducir. Ello se debió a que Jyske Finans había adquirido los vehículos de ocasión a operadores económicos que, en virtud de los artículos 13, apartado 2, y 42 de la Ley del IVA danesa, no repercutían el IVA sobre la venta.

40. En consecuencia, no concurre un requisito necesario para que la reventa llevada a cabo por Jyske Finans esté exenta del IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva sobre el IVA, que exige que no exista ningún derecho de deducción por parte de Jyske Finans.

41. De ello se desprende que, según los propios términos del régimen general del IVA establecido en la Sexta Directiva sobre el IVA y, en particular, en su artículo 13, parte B, letra c), Jyske Finans está sujeta al IVA por la reventa de vehículos del modo que se describe en la resolución de remisión.

42. Como acepta el Gobierno danés, tal resultado significa que, puesto que Jyske Finans debe pagar el IVA sobre sus reventas sin poder deducir ningún impuesto soportado, está sujeta a doble imposición.

43. Jyske Finans alega que tal conclusión va en contra de la finalidad de la Sexta Directiva sobre el IVA, ya que el IVA es fundamentalmente un impuesto sobre el consumidor final y su carga no debe recaer en un operador económico de la cadena comercial que lleva a ese consumidor final. En su opinión, el IVA debe ser neutral para todos los operadores que intervengan en esa cadena, salvo cuando se prevea en la Sexta Directiva sobre el IVA una excepción expresa

a este principio. Por este motivo, Jyske Finans alega que la primera cuestión prejudicial debe contestarse en sentido afirmativo.

las exenciones del artículo 13 debe, por norma, interpretarse de forma restrictiva.⁶

44. Esta alegación no me parece convincente.

45. Es cierto que, como analizo con mayor detalle más adelante, cuando el tenor de una disposición de la Sexta Directiva sobre el IVA puede ser objeto de más de una interpretación, la disposición debe interpretarse, cuando sea posible, de modo que consiga con mayor efectividad los objetivos de la Directiva. También es cierto que uno de los objetivos de la Directiva es el mantenimiento de la neutralidad fiscal entre los sujetos pasivos y la prevención de la doble imposición de dichos sujetos.

46. No obstante, es evidente que el tenor del artículo 13, parte B, letra c), según sus propios términos, exige que un sujeto pasivo en la situación de Jyske Finans pague el IVA sobre su entrega de vehículos a través de una reventa. A mi juicio, no es posible interpretar de otro modo este artículo.

47. Ello es así, en particular, dado que, por tratarse de excepciones al régimen general del IVA de la Sexta Directiva, el alcance de

48. En tal caso, no es posible interpretar el artículo 13 de modo que evite la doble imposición de un sujeto pasivo en una situación como la de Jyske Finans. El objetivo de evitar la doble imposición no puede «adulterar» la formulación expresa de una de las disposiciones de la Directiva.⁷

49. Por tanto, la respuesta a la primera cuestión prejudicial del Vestre Landsret debe ser que el artículo 13, parte B, letra c), en relación con los artículos 2, apartado 1, y 11, parte A, número 1, letra a), de la Sexta Directiva sobre el IVA, no debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro mantenga una situación jurídica derivada de su Ley del impuesto sobre el valor añadido en la cual un sujeto pasivo está obligado a pagar el IVA por la reventa de vehículos de ocasión utilizados en su negocio, aunque dicha persona no pueda deducir el IVA soportado por la adquisición de los vehículos porque, de hecho, no se pagó ninguna cantidad en concepto de IVA.

6 — Véanse, por ejemplo, la sentencia de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Rec. p. I-1527), y la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, Rec. p. I-13711).

7 — Véase, como ejemplo de doble imposición no subsanable por el Tribunal de Justicia, la sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto/Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam (C-165/88, Rec. p. 4081), que analizo más a fondo más adelante.

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

50. Mediante su segunda cuestión, el Vestre Landsret pregunta esencialmente si un sujeto pasivo que revende vehículos de ocasión que ha utilizado en su sociedad de leasing de vehículos puede considerarse un «sujeto pasivo revendedor» y, por tanto, está comprendido en el régimen de IVA de los bienes de ocasión establecido en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva sobre el IVA.

51. No se cuestiona que, según los hechos del litigio principal, los vehículos de ocasión de que se trata constituyen «bienes de ocasión» en el sentido del artículo 26 *bis*, parte A, letra d), ni que los vehículos fueron comprados a personas comprendidas en la definición establecida en el artículo 26 *bis*, parte B, apartado 2.

52. Por tanto, la cuestión esencial para determinar si, en las circunstancias del litigio principal, Jyske Finans puede aplicar el régimen del margen al repercutir el IVA es si está comprendida en la definición de sujeto pasivo revendedor que establece el artículo 26 *bis*, parte A, letra e), a saber, «el 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».

53. Si tuviera que argumentar exclusivamente basándome en la versión oficial en lengua inglesa de la Directiva, es evidente que Jyske Finans estaría comprendida en dicha definición, ya que adquirió los vehículos para «las finalidades de su empresa». En esta versión, el criterio de «para su posterior reventa» no constituye, aparentemente, un requisito necesario para poder ser considerado un sujeto pasivo revendedor.

54. Sin embargo, ésa no sería una manera aceptable de argumentar, ya que el resto de las versiones lingüísticas difieren de manera decisiva de la versión inglesa sobre este extremo.

55. Algunas otras versiones lingüísticas del artículo 26 *bis* definen al sujeto pasivo revendedor como el que 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.⁸ En otras palabras, en dichas versiones es evidente que un requisito necesario para poder ser considerado un sujeto pasivo revendedor es que los bienes se hayan comprado o adquirido para su posterior reventa.

8 — Así, el sujeto pasivo revendedor se define en la versión francesa como «l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]», y en la versión neerlandesa como «de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]».

56. La interpretación de la expresión «para su posterior reventa» es, por tanto, fundamental para el análisis de la segunda cuestión prejudicial planteada por el Vestre Landsret.

57. Como se indica en la resolución de remisión, esta expresión, según sus propios términos, está abierta a una serie de posibles interpretaciones en el contexto de los hechos controvertidos en el litigio principal. En particular, cabría interpretar que se aplica a los sujetos pasivos que adquieren vehículos de ocasión cuando:

- la actividad principal del sujeto pasivo es la compra y reventa de vehículos de ocasión;

- la actividad principal del sujeto pasivo es la compra y reventa de vehículos de ocasión, y los coches concretos de que se trata fueron adquiridos con el único objeto de ser revendidos, o

- en el momento de la compra, el sujeto pasivo tenía la intención de que los vehículos fueran revendidos en un momento posterior después de utilizarlos para las necesidades de su empresa.

58. No hay ninguna indicación de que, al adoptar la Directiva 94/5, el legislador comunitario determinara, o sopesara expresamente, cuál de estas interpretaciones era correcta y si la expresión «sujeto pasivo revendedor» era aplicable a hechos como los del presente asunto.

59. En efecto, como señalé en mis conclusiones presentadas en el asunto Francia/ Consejo y Parlamento, es inherente a la naturaleza de la legislación que los legisladores no puedan prever en su formulación todas las aplicaciones fácticas posibles de un acto legislativo.⁹ Ello sería poco práctico y, además, imposible. En los ámbitos mercantil y tributario, por ejemplo, es evidente que los legisladores no pueden predecir y prever expresamente todas las posibles formas de negocio o de organización comercial, que evolucionan de manera continua.

60. En consecuencia, corresponde al Tribunal de Justicia señalar, dentro de los límites del tenor del artículo 26 *bis*, cuál de las posibles interpretaciones se ajusta mejor a la finalidad de las disposiciones especiales para bienes de ocasión y, por tanto, cuál da cumplimiento del mejor modo posible a la intención del legislador comunitario.

⁹ — Véanse mis conclusiones de 17 de mayo de 2004 presentadas en el asunto C-244/03, Francia/Parlamento y Consejo (Rec. p. I-4021), puntos 74 y 75.

61. Según la exposición de motivos de la Directiva 94/5 esta finalidad es esencialmente doble, a saber:

- evitar la doble imposición, y
- evitar las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.

62. De este modo, en la exposición de motivos se pone de relieve la necesidad de la adopción de «una normativa comunitaria que permita evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos» y se señala que «en una serie de sentencias, el Tribunal de Justicia ha señalado la necesidad de lograr una armonización que evite la doble imposición en el comercio intracomunitario». ¹⁰

63. Además, la exposición de motivos señala la necesidad de evitar «una diversidad de regímenes [de IVA] que provoca distorsiones en la competencia y desviaciones del tráfico comercial tanto dentro de los Estados miembros como en las relaciones entre Estados miembros». ¹¹

64. Estos objetivos han sido señalados recientemente por la Abogado General Stix-Hackl en sus conclusiones presentadas en el asunto Stenholmen. ¹² Dicho asunto se refería a la posible aplicación de la Directiva 94/5 a un caballo que se compra a un particular, se entrena y posteriormente se revende como caballo de silla. Al concluir que la Directiva era aplicable, la Abogado General señaló que dicho resultado se ajustaba a los objetivos de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia perseguidos por el artículo 26 *bis*:

«La finalidad del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva y el propósito del legislador comunitario consiste en evitar tal distorsión, como se desprende de la Directiva 94/5, que introdujo esta disposición especial». ¹³

65. El Tribunal de Justicia coincidió expresamente con la Abogado General sobre este extremo y desestimó una interpretación restrictiva de la disposición pertinente del artículo 26 *bis* por lo que se refiere a la definición de bienes de ocasión basándose en que:

«[...] la intención del legislador de evitar la doble imposición [...] se vería frustrada si se

10 — Considerandos tercero y quinto.

11 — Considerando segundo.

12 — Conclusiones de 10 de julio de 2003 (sentencia de 1 de abril de 2004, C-320/02, Rec. p. I-3509).

13 — *Ibidem*, puntos 60 y 61. Véanse, asimismo, las conclusiones presentadas el 24 de febrero de 2005 por la Abogado General Kokott en el asunto Comisión/Reino Unido (C-305/03, Rec. p. I-1213), punto 59, y, en relación con las circunstancias que dieron lugar a las propuestas de la Comisión que llevaron finalmente a la Directiva 94/5, la sentencia de 10 de julio de 1985, Comisión/Países Bajos (16/84, Rec. p. 2355).

excluyeran estas entregas del régimen especial aplicable a los bienes de ocasión». ¹⁴

66. Esta finalidad subyace inequívocamente, por ejemplo, en la definición de los vendedores a los que un revendedor debe haber comprado los bienes de ocasión para estar comprendido en el régimen del artículo 26 *bis*, contenida en el artículo 26 *bis*, parte B, apartado 2. Como he señalado antes, en todos los casos, a falta de un régimen como el del margen, el revendedor estaría obligado a repercutir el IVA sobre toda la contraprestación percibida, si bien no podría deducir ninguna cantidad en concepto de IVA soportado.

67. En consecuencia, en los supuestos en que existen diferentes interpretaciones posibles del artículo 26 *bis*, debe primar la interpretación que mejor dé cumplimiento a los objetivos de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia.

68. Volviendo a las tres posibles interpretaciones de la expresión «sujeto pasivo revendedor» que antes resumí, consta que la finalidad de evitar la doble imposición se lograría mejor al adoptar la más amplia de dichas interpretaciones, esto es, la que abarca a los sujetos pasivos que compran vehículos de ocasión con el propósito de revenderlos posteriormente.

69. Como el órgano jurisdiccional remitente señaló, si Jyske Finans tuviera derecho a aplicar el régimen del margen al calcular el importe sobre el que se aplica el IVA, la doble imposición quedaría minimizada, si no eliminada. Ello se debe a que probablemente el beneficio derivado de la reventa, sobre el que se aplicaría el IVA, de existir, sería escaso debido a la amortización del valor de los vehículos.

70. Por el contrario, la adopción de cualquiera de las otras interpretaciones que he resumido antes —que exigen que la actividad principal del sujeto pasivo sea la compra y la reventa de vehículos de ocasión, o que los vehículos concretos de que se trate sean comprados con el único objetivo de su posterior reventa— excluiría a los sujetos pasivos como Jyske Finans del ámbito de aplicación del artículo 26 *bis*. Como el *Vestre Landsret* señaló en la resolución de remisión, ello daría lugar a una doble imposición sobre la reventa de los vehículos de ocasión de que se trata, ya que los vehículos serían plenamente gravados de nuevo con motivo de la reventa, sin ningún derecho a deducción por parte del revendedor.

71. Además, si los sujetos pasivos en la situación de Jyske Finans no estuvieran comprendidos en las disposiciones especiales para los bienes de ocasión establecidas en el artículo 26 *bis*, ello falsearía la competencia en el sector de la reventa de vehículos de ocasión. Habida cuenta de que los sujetos pasivos como Jyske Finans se verían obligados a repercutir la carga del IVA a los compradores en forma de aumento del precio de reventa, los revendedores de vehículos de ocasión cuya actividad principal

¹⁴ — Sentencia citada en la nota 12 *supra*, apartado 25.

fuera la reventa de vehículos disfrutarían, por estar comprendidos en el artículo 26 *bis*, de una ventaja competitiva en dicho sector. Por tanto, el interés de que exista neutralidad fiscal entre los sujetos pasivos respalda también la interpretación de que el artículo 26 *bis* se aplica a los operadores en la situación de Jyske Finans.¹⁵

72. Debo añadir que no me convence la afirmación del Gobierno danés de que existe poca o ninguna sustituibilidad entre, por un lado, las reventas llevadas a cabo por revendedores estrictos de vehículos de segunda mano y, por otro, las llevadas a cabo por sociedades de «sale and lease back», como Jyske Finans.

73. En cualquier caso, no me parece claro cómo puede establecerse una distinción factible en todos los supuestos entre los sujetos pasivos cuya actividad «principal» es la reventa de bienes de ocasión (por ejemplo, revendedores de vehículos usados) y aquellos, como Jyske Finans, que afectan dichos bienes para otras actividades (en el presente asunto actividades de leasing), además de la reventa.

74. En el caso de autos, por ejemplo, de la resolución de remisión, así como de las

alegaciones de Jyske Finans, se desprende que la reventa de los vehículos constituye una parte integral de su plan de negocio. Por tanto, sus contratos de leasing de vehículos se celebran por un período de tiempo concreto, estipulándose expresamente la reventa con motivo de la terminación del contrato (si bien, sujeta a determinadas condiciones). Además, Jyske Finans calcula la carga mensual fija por leasing sobre la base del saldo de la cantidad inicialmente pagada por el vehículo menos el precio de reventa previsible de éste. En consecuencia, es evidente, en mi opinión, que la reventa de los vehículos puede considerarse un objetivo de Jyske Finans en el momento de su compra, aunque no sea el único.

75. Por todos estos motivos, discrepo de la alegación del Gobierno danés según la cual el concepto de «sujeto pasivo revendedor» contenido en el artículo 26 *bis* debe interpretarse en el sentido de que se refiere sólo a las empresas cuya actividad principal consiste en comprar y vender bienes de ocasión, y cuya finalidad esencial al comprar tales bienes es conseguir un beneficio con la reventa. Tampoco acepto la alegación del Gobierno polaco de que deba adoptarse una interpretación tan estricta porque las disposiciones especiales del artículo 26 *bis* para bienes de ocasión constituyen una excepción al régimen general del IVA para bienes y servicios.

15 — Ha de señalarse que, en una respuesta de 20 de diciembre de 2002 a la Asociación de Entidades Financieras danesas, la Comisión (Dirección General Fiscalidad y Unión Aduanera) señaló que no había nada en la definición de «sujeto pasivo revendedor» contenida en el artículo 26 *bis*, parte A, letra c), que hiciera posible limitar tales disposiciones a los sujetos pasivos que llevaran a cabo con carácter exclusivo o principal la actividad de compra o reventa de vehículos de ocasión.

76. De ello se deduce que, a mi juicio, el concepto de «sujeto pasivo revendedor» debe interpretarse en el sentido de que incluye a los sujetos pasivos que compran vehículos de ocasión con la intención de revenderlos posteriormente, aunque tal reventa no constituya el objetivo único o principal de la compra.

77. En sus alegaciones contra tal conclusión, el Gobierno danés plantea dos cuestiones adicionales.

78. En primer lugar, invoca ciertas observaciones formuladas por el Abogado General Saggio en sus conclusiones presentadas en el asunto Bakcsi.¹⁶ Dicho asunto no versaba directamente sobre el artículo 26 *bis*, sino que, en la parte invocada por el Gobierno danés, suscitaba la cuestión general de la sujeción al IVA, con arreglo a los principios del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, de un sujeto pasivo que adquiría bienes a un particular para las actividades de la empresa sin derecho a deducción y posteriormente los enajenaba. La cuestión esencial era la distinción, a efectos de la deducción del IVA, entre la cesión (parcial) de bienes al patrimonio profesional y la retirada de tales bienes del patrimonio profesional.

79. Para concluir que un sujeto pasivo que ha optado por incorporar un bien a su patrimonio profesional, si sólo está comprendido en el ámbito de aplicación de los principios generales del artículo 2, apartado 1, debe estar plenamente sujeto al IVA, el Abogado General señaló que, en su opinión, el artículo 26 *bis* no era aplicable. Añadió que «el régimen [del artículo 26 *bis*] se reserva exclusivamente a los sujetos pasivos revendedores, es decir, a quienes desarrollan como actividad principal la compraventa de bienes usados».¹⁷

80. En mi opinión, este pasaje no es suficiente para alterar la fuerza de la conclusión anterior según la cual los sujetos pasivos como Jyske Finans están comprendidos en el concepto de «sujeto pasivo revendedor» por los siguientes motivos.

81. Para empezar, dicha observación era claramente un *obiter dictum* de dicho asunto, que, como he señalado antes, se refería a una cuestión diferente. No hay ninguna indicación de que se formularan ante el Tribunal de Justicia alegaciones de peso acerca de la necesidad, para la aplicación del artículo 26 *bis*, de que la reventa sea la actividad única o principal de un sujeto pasivo (en lugar de una actividad del sujeto pasivo importante aunque accesorio).

16 — Conclusiones de 13 de abril de 2000, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831).

17 — *Ibidem*, punto 34.

82. Además, el Tribunal de Justicia no hizo referencia a este pronunciamiento ni consideró expresamente la posible aplicación del régimen del artículo 26 *bis*.

83. En segundo lugar, el Gobierno danés invoca la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto ORO y, en particular, la afirmación del Tribunal de Justicia según la cual:

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

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

objetivo todavía no se ha conseguido y es imposible encontrar en el sistema común del IVA, como está configurado actualmente, los fundamentos necesarios para la definición y la fijación de modalidades de aplicación de un régimen común de imposición que, en el ámbito del comercio de bienes usados, permita evitar las dobles imposiciones.»¹⁸

84. A juicio del Gobierno danés, este razonamiento se aplica de un modo similar al presente asunto. El hecho de que, según su interpretación de la expresión «sujeto pasivo revendedor», Jyske Finans estaría sujeta a doble imposición se debe, según dicho Gobierno, a una mera laguna en el régimen del IVA existente, que se deriva de la situación de armonización que en la actualidad sólo es parcial.

85. A este respecto, basta con señalar que, pese a que el asunto ORO se refería efectivamente al tratamiento fiscal de los bienes de ocasión, se resolvió antes de la entrada en vigor del régimen especial del artículo 26 *bis*. En consecuencia, lo que se pedía al Tribunal de Justicia no era que interpretase el alcance del régimen especial del IVA preexistente, sino que determinase si la existencia de doble imposición, como consecuencia de la Ley del IVA nacional aplicable en dicho asunto, era en sí misma contraria a los principios generales de la Sexta Directiva. Por tanto, el razonamiento del Tribunal de Justicia no resulta concluyente para el presente asunto.

Sin embargo, y tal como demuestra el tenor del artículo 32 de la Sexta Directiva, este

18 — Sentencia ORO, citada en la nota 7, apartados 21 a 23.

86. Por ello, la respuesta a la segunda cuestión prejudicial debe ser que la expresión «sujeto pasivo revendedor» contenida en el artículo 26 *bis*, parte A, letra e), de la Sexta Directiva sobre el IVA no debe interpretarse en el sentido de que se refiere sólo a un sujeto pasivo cuya actividad principal consiste en la compraventa de bienes de ocasión en supuestos en que tales

bienes se adquieren con el propósito único o principal de conseguir un beneficio con su reventa. Por el contrario, la expresión incluye a una persona que, en el momento de la compra, tenía la intención de que los bienes fueran revendidos posteriormente después de utilizarlos para las necesidades de su empresa.

V. Conclusión

87. Por los motivos expuestos, considero que el Tribunal de Justicia debe responder del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Vestre Landsret:

- «1) El artículo 13, parte B, letra c), en relación con los artículos 2, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de 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 ("Sexta Directiva sobre el IVA") no debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro mantenga una situación jurídica derivada de su Ley del impuesto sobre el valor añadido en la cual un sujeto pasivo está obligado a pagar el IVA por la reventa de vehículos de ocasión utilizados para su actividad empresarial, aunque dicha persona no pueda deducir el IVA soportado por la adquisición de los vehículos porque, de hecho, no se pagó ninguna cantidad en concepto de IVA.
- 2) La expresión "sujeto pasivo revendedor" contenida en el artículo 26 *bis*, parte A, letra e), de la Sexta Directiva sobre el IVA incluye a un sujeto pasivo que, en el momento de la compra, tenía la intención de revender los bienes posteriormente después de utilizarlos para las necesidades de su empresa.»