

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 19 de julio de 2012 (*)

«Directiva 2006/112/CE — IVA — Artículo 136 — Exenciones — Artículos 313 a 315 — Régimen especial de imposición del margen de beneficio — Entrega de vehículos de ocasión por un sujeto pasivo revendedor — Vehículos entregados previamente al sujeto pasivo revendedor con exención del IVA por otro sujeto pasivo que disfrutó de una deducción parcial del impuesto soportado»

En el asunto C-160/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 25 de febrero de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de abril de 2011, en el procedimiento entre

Bawaria Motors sp. z o.o.

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis, T. von Danwitz y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de febrero de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Bawaria Motors sp. z o.o., por la Sra. D. Baczewska-Golińska, adwokat, y el Sr. M. Zajac, asesor fiscal;
- en nombre del Minister Finansów, por los Sres. T. Tratkiewicz y J. Kaute, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Szpunar y por las Sras. A. Gawłowska y A. Krajska, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y K. Herrmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de mayo de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 313, apartado 1, y 314 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 L 347, p. 1), en relación con los artículos 136 y 315 de la citada Directiva.

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Bawaria Motors sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Bawaria Motors») y el Minister Finansów (Ministro de Hacienda) respecto de la aplicabilidad del régimen de imposición del margen de beneficio a determinadas actividades de la mencionada sociedad consistentes en la reventa de vehículos de ocasión.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Según el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112:

«El principio del sistema común del [impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “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.

[...]»

4 El título IX de la Directiva 2006/112, que lleva por título «Exenciones», incluye un capítulo 3, bajo la rúbrica «Exenciones relativas a otras actividades». El artículo 136 de éste, que figura en dicho capítulo, dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta por los artículos 132, 135, 371, 375, 376 y 377, por el apartado 2 del artículo 378, por el apartado 2 del artículo 379 y por los artículos 380 a 390, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción;

b) las entregas de bienes cuya adquisición o afectación no hubiera dado derecho a la deducción del IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 176.»

5 El título X de la Directiva 2006/112, «Deducciones», incluye un capítulo 3, bajo la rúbrica «Limitaciones del derecho de deducción». El artículo 176, que figura en el mencionado capítulo, establece:

«El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.»

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.»

6 El título XII de la Directiva 2006/112, «Regímenes especiales», incluye un capítulo 4, bajo la rúbrica «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», formado por los artículos 311 a 343.

7 Con arreglo al artículo 311, apartado 1, números 1 y 5, de la Directiva 2006/112:

«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».

8 El artículo 313, apartado 1, de la Directiva 2006/112 enuncia:

«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.»

9 El artículo 314 de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.»

10 El artículo 315 de la Directiva 2006/112 dispone:

«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 polaco

11 La Ley del impuesto sobre bienes y servicios (Ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. nº 54, posición 535), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece, en su artículo 15, apartado 1:

«Están sujetas al impuesto las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente una actividad económica de las mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

12 En virtud del artículo 43, apartado 1, número 2, de la Ley del IVA, la entrega de bienes de ocasión está exenta del impuesto, siempre que la persona que realice la entrega no haya disfrutado de un derecho de deducción respecto de dichos bienes.

13 Los bienes de ocasión se definen a los efectos de dicha disposición en el apartado 2 del citado artículo 43 como «los bienes muebles corporales que hayan sido usados por el operador que realice su entrega durante un período de al menos seis meses desde la adquisición del derecho a disponer de ellos como propietario».

14 Con arreglo al artículo 86, apartado 3, de Ley del IVA:

«En la adquisición de vehículos de turismo u otros automóviles con peso máximo autorizado de hasta 3,5 toneladas, el importe del impuesto deducible ascenderá al 60 % de la cuantía del impuesto indicada en la factura, o del importe del impuesto devengado en la adquisición intracomunitaria de bienes, o del importe del impuesto devengado en la entrega de bienes, cuyo adquirente sea sujeto pasivo, con un máximo de 6.000 PLN.»

15 El artículo 113, apartado 1, de la Ley del IVA dispone:

«Están exentos del impuesto los sujetos pasivos cuando el valor de las ventas imposables en el ejercicio fiscal anterior no supere en total la suma de 50.000 PLN. La cuantía del impuesto no se incluirá en el valor de la venta.»

16 El artículo 120 de la Ley del IVA, relativo al régimen de imposición del margen de beneficio, contiene las siguientes disposiciones:

«1. [...]

4) A los efectos de esta sección, se considerarán “bienes de ocasión” los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, que no sean [objetos de arte, de colección o antigüedades] ni metales preciosos o piedras preciosas [...]

[...]

4. Cuando el sujeto pasivo realice operaciones consistentes en la entrega de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o antigüedades que haya adquirido previamente para los fines de su actividad o que haya importado para su reventa, la base imponible será el margen constituido por la diferencia entre el importe total que ha de pagar el comprador y el que abonó el

sujeto pasivo al adquirirlo, minorado por el importe del impuesto.

[...]

10. Los apartados 4 y 5 se aplicarán a la entrega de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o antigüedades que haya adquirido el sujeto pasivo:

- 1) de una persona física, de una persona jurídica o de una entidad sin personalidad jurídica que no sea sujeto pasivo en el sentido del artículo 15, o que no sea sujeto pasivo del IVA;
- 2) de un sujeto pasivo enumerado en el artículo 15, si la entrega de los bienes estaba exenta del impuesto con arreglo al artículo 43, apartado 1, número 2, o al artículo 113;
- 3) de un sujeto pasivo, si la entrega de los bienes estaba sujeta al IVA con arreglo a los apartados 4 y 5;
- 4) de un sujeto pasivo del IVA, si la entrega de los bienes estaba exenta del impuesto con arreglo al artículo 43, apartado 1, número 2, o al artículo 113;
- 5) de un sujeto pasivo del IVA, si la entrega de los bienes ya ha tributado por el IVA con arreglo a las reglas previstas en los apartados 4 y 5, y el adquirente estaba en poder de documentos que acreditaban inequívocamente la adquisición de esos bienes conforme a dichas reglas.»

17 El artículo 13 del Reglamento del Ministro de Hacienda de desarrollo de determinadas disposiciones de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (rozporz?dzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. n° 212, posición 1336), de 28 de noviembre de 2008 (en lo sucesivo, «Reglamento del IVA»), dispone, en su apartado 1, número 5:

«Estará exenta del impuesto la entrega de vehículos de turismo y otros automóviles por sujetos pasivos que cuando los adquirieron disfrutaron del derecho de deducción del impuesto soportado con arreglo al artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA, siempre que dichos vehículos de turismo y automóviles sean bienes de ocasión a los efectos del artículo 43, apartado 2, de la Ley.»

Hechos que originaron el litigio principal y cuestión prejudicial

18 Bawaria Motors es un sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 15 de la Ley del IVA. Ejerce una actividad económica vinculada a la organización de salones del automóvil, por lo que adquiere y vende posteriormente vehículos de turismo, nuevos o de ocasión. En el marco de esta actividad adquiere vehículos de ocasión de operadores económicos que, al no haber podido deducirse el IVA pagado al adquirir esos bienes, emiten a su atención, en el momento de la entrega, facturas en las que figura, en relación con el tipo de IVA aplicable, la mención «exenta» con una referencia al artículo 43, apartado 1, número 2, de la Ley sobre el IVA. Al revender los citados vehículos de ocasión, Bawaria Motors aplica el régimen de imposición del margen de beneficio previsto en el artículo 120 de dicha Ley.

19 Bawaria Motors también compra vehículos de ocasión de operadores que, al adquirirlos, dedujeron el IVA dentro del límite máximo fijado en el artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA. En esos casos, el operador le emite una factura en la que figura, en relación con el IVA adeudado por la entrega, la mención «exenta» con una referencia al artículo 13, apartado 1, número 5, del Reglamento del IVA.

20 Creyendo tener derecho a aplicar el régimen de imposición del margen de beneficio

previsto en el artículo 120 de la Ley del IVA en los casos mencionados en el apartado anterior de esta sentencia, Bawaria Motors dirigió al Minister Finansów una solicitud de interpretación individual el 9 de febrero de 2009.

21 El Minister Finansów respondió a dicha solicitud el 20 de febrero de 2009. Consideró que la posición de Bawaria Motors carecía de fundamento a la luz del tenor del artículo 120, apartado 10, de la Ley del IVA. Expuso que el artículo 13 del Reglamento del IVA no constituye una ampliación de los supuestos contemplados en el artículo 43 de la Ley del IVA, al que se refiere el citado artículo 120, apartado 10. Según el Minister Finansów, por lo demás, esta Ley es conforme a los artículos 312 a 325 de la Directiva 2006/112, que reservan la aplicación del régimen de imposición del margen de beneficio únicamente a los casos en los que el sujeto pasivo revendedor haya adquirido el bien de ocasión de un operador que no tenía derecho a deducirse el IVA soportado y que, por consiguiente, lo incluyó en el precio de entrega al citado sujeto pasivo revendedor.

22 Bawaria Motors interpuso recurso contra dicha interpretación ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, alegando que la posición del Minister Finansów derivaba de una interpretación literal del artículo 120 de la Ley del IVA, incompatible con los principios fundamentales del IVA, que son la neutralidad fiscal, la imposición efectiva de una sola fase de la comercialización y el mantenimiento de las condiciones de competencia.

23 El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie anuló la interpretación impugnada mediante sentencia de 10 de noviembre de 2009. Estimó que el artículo 13, apartado 1, número 5, del Reglamento del IVA, que establece una exención desconocida en el Derecho de la Unión, no exime al operador que entrega un vehículo de ocasión a un sujeto pasivo revendedor de la obligación de gravar dicha entrega en caso de que no haya podido deducirse completamente el IVA soportado en el momento de la adquisición del citado vehículo. Según dicho órgano jurisdiccional, la exención establecida en esa disposición del Reglamento del IVA se refiere únicamente a la fracción del IVA que quedó a cargo del operador, habida cuenta de los límites previstos en el artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA, salvo el importe correspondiente, según el caso, al 60 % del impuesto indicado en la factura o de 6.000 PLN, que el mencionado operador dedujo al adquirir el vehículo. En consecuencia, según el citado órgano jurisdiccional, Bawaria Motors está autorizada a aplicar el régimen de imposición del margen de beneficio, pero sólo en una medida limitada a la cantidad del impuesto soportado que el operador del que adquirió el vehículo no haya podido deducirse, que corresponde, según el caso, al 40 % del importe del impuesto indicado en la factura o a la fracción de dicho impuesto superior a 6.000 PLN.

24 Bawaria Motors interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny, alegando, esencialmente, que la imposibilidad de aplicar plenamente el régimen de imposición del margen de beneficio a la reventa de bienes de ocasión adquiridos en el marco de una entrega exenta en virtud del artículo 13, apartado 1, número 5, del Reglamento del IVA infringía, en particular, el artículo 120, apartados 4 y 10, de la Ley del IVA y la disposición antes citada del Reglamento del IVA.

25 El Minister Finansów también recurrió en casación, manteniendo su posición inicial, según la cual, en las circunstancias del caso concreto, el régimen impositivo del margen de beneficio no puede aplicarse al sujeto pasivo revendedor, ni siquiera parcialmente.

26 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las normas derivadas de los artículos 313, apartado 1, y 314 de la Directiva 2006/112 [...], en relación con los artículos 136 y 315 de la misma, en el sentido de que autorizan

que el régimen especial del “margen de beneficio”, que se refiere a las entregas de bienes de ocasión efectuadas por sujetos pasivos revendedores, también se aplique a los casos en que éstos revendan vehículos de turismo y otros automóviles comprados que han sido objeto de la exención del impuesto sobre bienes y servicios a la que las disposiciones nacionales polacas del artículo 13, apartado 1, número 5, del Reglamento del IVA someten las entregas de vehículos de turismo y otros automóviles hechas por sujetos pasivos que, en el momento de la adquisición, sólo disfrutaron de un derecho de deducción parcial del impuesto soportado con arreglo al artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA, siempre que dichos turismos y vehículos automóviles sean bienes de ocasión en el sentido del artículo 43, apartado 2, de la Ley del IVA y del artículo 311, apartado 1, número 1, de la Directiva 2006/112?»

Sobre la cuestión prejudicial

27 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional pregunta, esencialmente, si los artículos 313, apartado 1, y 314 de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 136 y 315 de dicha Directiva, deben interpretarse en el sentido de que el régimen de imposición del margen de beneficio puede aplicarse a un sujeto pasivo revendedor cuando entrega vehículos automóviles considerados bienes de ocasión, en el sentido del artículo 311, apartado 1, número 1, de la citada Directiva, que adquirió previamente con exención del IVA de otro sujeto pasivo que sólo disfrutó de un derecho de deducción parcial del mencionado impuesto soportado sobre el precio de compra de esos vehículos.

28 A este respecto procede recordar que el régimen de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor al realizar la entrega de bienes de ocasión como los del litigio principal es un régimen especial del IVA que constituye una excepción al régimen general de la Directiva 2006/112 (véanse las sentencias de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 35, y de 3 de marzo de 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, Rec. p. I-1083, apartado 46).

29 Por tanto, el artículo 314 de la Directiva 2006/112, que identifica los casos de aplicación de este régimen especial, debe ser objeto de una interpretación estricta. En consecuencia, esos casos proceden de una enumeración exhaustiva, como destacó el Abogado General en el punto 29 de sus conclusiones.

30 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que los hechos del litigio principal no están comprendidos en ninguno de los supuestos contemplados en el citado artículo 314, letras a), c) y d). En efecto, según las indicaciones que figuran en los mencionados autos, las entregas de vehículos de ocasión a Bawaria Motors de las que se trata en el litigio principal fueron hechas por personas que eran ellas mismas sujetos pasivos del IVA y que no se beneficiaron de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 de la Directiva 2006/112 ni se sometieron al régimen de imposición del margen de beneficio.

31 Dado que dichas entregas fueron exentas del IVA en virtud del artículo 13, apartado 1, número 5, del Reglamento del IVA, procede examinar si están comprendidas en el supuesto específicamente previsto en el artículo 314, letra b), de la Directiva 2006/112: aquel en el que la entrega del bien al sujeto pasivo revendedor por otro sujeto pasivo está exenta conforme al artículo 136 de la citada Directiva.

32 Por una parte, debe descartarse la aplicación del artículo 136, letra a), de la mencionada Directiva al litigio principal. En efecto, como señaló el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, de los autos se desprende que las entregas de vehículos a Bawaria Motors, de las que se trata en el litigio principal, no tienen ninguna relación con actividad exenta alguna en virtud de las disposiciones enumeradas en la letra a) de dicho artículo.

33 Por lo que respecta, por otra parte, a la aplicación a este asunto del artículo 136, letra b), de la Directiva 2006/112, recuérdese que esta disposición establece la exención de las entregas de bienes cuya adquisición o afectación había sido excluida del derecho de deducción del IVA con arreglo al artículo 176 de dicha Directiva. El citado artículo 176 incluye en su párrafo segundo una cláusula de *statu quo* que autoriza a los Estados miembros a mantener hasta la entrada en vigor de las disposiciones del Consejo, contempladas en el primer párrafo de ese artículo —por las que se determinan los gastos que no dan derecho de deducción del IVA— todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 o, para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, como la República de Polonia, en la fecha de su adhesión.

34 El artículo 136, letra b), debe ser objeto de una interpretación estricta. En efecto, la exención que establece constituye una derogación al principio general según el cual el IVA se percibe con cada entrega de bienes efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Jyske Finans, antes citada, apartado 21). Además, debido a la remisión al artículo 136 que hace el artículo 314, letra b), de la citada Directiva, esta exención se inserta en el ámbito de aplicación del régimen excepcional de imposición del margen de beneficio.

35 Por consiguiente, la exención prevista en el artículo 136, letra b), de la Directiva 2006/112 sólo puede referirse a las entregas de bienes cuya adquisición ha sido excluida del derecho a deducción previsto por la normativa nacional (véase, en este sentido, la sentencia Jyske Finans, antes citada, apartado 24).

36 Esta lectura resulta corroborada por los términos del artículo 176 de la Directiva 2006/112, que menciona, en su primer párrafo, los gastos «no deductibles» y, en su segundo párrafo, las «exclusiones» previstas por la legislación nacional preexistente, artículo al que remite el artículo 136, letra b), de esta Directiva.

37 Por lo demás, dicha interpretación es acorde con la estructura general del artículo 314 de la Directiva 2006/112. En efecto, como señalaron el Gobierno polaco y la Comisión, así como el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, los supuestos de aplicación del régimen de imposición del margen de beneficio, en cuya enumeración se enmarca la exención prevista en el artículo 136, letra b), de dicha Directiva, tienen en común que la persona que entregó el bien de que se trata al sujeto pasivo revendedor no ha podido deducirse en absoluto el impuesto soportado al comprar dicho bien y, por lo tanto, ha soportado toda la carga del impuesto.

38 En el litigio principal, el artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA no establece una exclusión del «derecho a la deducción del IVA», en el sentido del artículo 136, letra b), de la Directiva 2006/112, sino una limitación del importe del impuesto deducible. Lejos de estar totalmente privado del derecho a deducirse el IVA soportado, el sujeto pasivo que adquirió el bien posteriormente entregado al sujeto pasivo revendedor tiene derecho a deducirse dicho impuesto dentro del límite máximo fijado por la citada disposición nacional, a saber, según los casos, el 60 % del impuesto soportado o 6.000 PLN.

39 Por lo tanto, y sin que sea preciso determinar si la disposición del artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA está o no cubierta por la cláusula de *statu quo* contenida en el artículo 176,

segundo párrafo, de la Directiva 2006/112, la exención del IVA concedida por el artículo 13, apartado 1, número 5, del Reglamento del IVA por las entregas de vehículos automóviles a un sujeto pasivo revendedor efectuadas por sujetos pasivos que han disfrutado del derecho a deducirse parcialmente el impuesto soportado, con arreglo al citado artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA, no responde, en cualquier caso, al supuesto definido estrictamente en el artículo 136, letra b), de dicha Directiva. En consecuencia, el régimen de imposición del margen de beneficio no puede aplicarse a la ulterior entrega de esos vehículos por el sujeto pasivo revendedor.

40 Bawaria Motors alega que como consecuencia de esta interpretación, adoptada por el Minister Finansów, se ve sometida a una doble imposición parcial. Explica que, conforme a dicha interpretación, está obligada, en virtud del régimen normal del IVA, a aplicar éste a todo el precio de reventa del vehículo automóvil de ocasión de que se trate, aun cuando, dado que dicho vehículo le fue entregado previamente por otro sujeto pasivo con exención del IVA con arreglo al artículo 13, apartado 1, número 5, del Reglamento del IVA, le es imposible deducir la fracción del IVA que ese otro sujeto pasivo no pudo deducir del IVA soportado, debido a la limitación impuesta por el artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA, fracción que, por consiguiente, se incluyó en el precio de dicha entrega.

41 Sin embargo, habida cuenta de las consideraciones expuestas en los apartados 34 y 35 de la presente sentencia, el artículo 136, letra b), de la Directiva 2006/112 no puede ser interpretado de forma distinta a la contenida en el apartado 39 de esta sentencia, que permite evitar que se encuentre en una situación de doble imposición parcial un sujeto pasivo revendedor que, como Bawaria Motors, no puede servirse del hecho de que la adquisición inicial, por otro sujeto pasivo, de los bienes que le fueron entregados posteriormente como bienes de ocasión hubiera sido objeto de una exclusión del derecho de deducción del IVA, en el sentido de dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia Jyske Finans, antes citada, apartado 24). En efecto, esta situación no influye en la determinación de los requisitos de aplicación del régimen de imposición del margen de beneficio previsto en el artículo 314 de dicha Directiva.

42 Como sostuvo la Comisión, tanto en sus escritos como en la vista, incumbe al legislador polaco poner fin a esta situación. Pero su eliminación no puede realizarse al precio de una interpretación de la Directiva 2006/112 inconciliable con los propios términos de ésta y con su estructura general.

43 Debe señalarse además que, en contra de la posición defendida por Bawaria Motors, la negativa a aplicar el régimen de imposición del margen de beneficio a un sujeto pasivo revendedor en un caso como el del litigio principal, cuando, en virtud de las disposiciones combinadas de los artículos 136, letra b), y 314, letra b), de la Directiva 2006/112, dicho régimen es aplicable al caso en que el sujeto pasivo revendedor haya adquirido previamente los bienes de que se trata con exención del IVA de otro sujeto pasivo que no ha podido deducirse en absoluto el impuesto soportado, no viola el principio de neutralidad fiscal.

44 En efecto, como destacó el Minister Finansów en la vista, en este segundo caso el precio de la entrega de los bienes al sujeto pasivo revendedor comprende la totalidad del IVA soportado por ese otro sujeto pasivo, puesto que éste no pudo deducirlo, ni siquiera parcialmente, al adquirir dichos bienes. En cambio, en el supuesto examinado en el litigio principal, ese precio sólo comprende una fracción del IVA soportado, a saber, la que, habida cuenta de la limitación prevista en el artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA, no pudo deducirse el sujeto pasivo que entregó los bienes de que se trata al sujeto pasivo revendedor cuando adquirió los citados bienes.

45 Como alega el Gobierno polaco, el hecho de autorizar la aplicación del régimen de imposición del margen de beneficio a una situación como la del litigio principal supondría que el IVA no fuera proporcional al precio de los bienes de ocasión revendidos por el sujeto pasivo

revendedor, a pesar de que otro sujeto pasivo haya podido deducirse una parte importante del impuesto soportado en una fase anterior de la comercialización. Esta situación sería contraria al principio de generalidad de la imposición del IVA, contenido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

46 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 313, apartado 1, y 314 de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 136 y 315 de dicha Directiva, deben interpretarse en el sentido de que el régimen de imposición del margen de beneficio no puede aplicarse a un sujeto pasivo revendedor cuando entrega vehículos automóviles considerados bienes de ocasión, a los efectos del artículo 311, apartado 1, número 1, de dicha Directiva, adquiridos previamente con exención del IVA de otro sujeto pasivo que se benefició de un derecho de deducción parcial del citado impuesto soportado sobre el precio de compra de los citados vehículos.

Costas

47 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 Tercera) declara:

Los artículos 313, apartado 1, y 314 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 relación con los artículos 136 y 315 de dicha Directiva, deben interpretarse en el sentido de que el régimen de imposición del margen de beneficio no puede aplicarse a un sujeto pasivo revendedor cuando entrega vehículos automóviles considerados bienes de ocasión, a los efectos del artículo 311, apartado 1, número 1, de dicha Directiva, adquiridos previamente con exención del impuesto sobre el valor añadido de otro sujeto pasivo que se benefició de un derecho de deducción parcial del citado impuesto soportado sobre el precio de compra de los citados vehículos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.