Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 13 de septiembre de 2018 [1]

Asunto C-264/17

Harry Mensing
contra
Finanzamt Hamm

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 314 y 316 — Regímenes especiales — Sujetos pasivos revendedores — Régimen del margen de beneficio — Entrega de objetos de arte por los autores o sus derechohabientes — Operaciones intracomunitarias — Derecho de deducción del impuesto soportado»

Introducción

1. Cuando el objeto de una operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo «IVA») sean bienes en cuyo precio ya se repercute, sin posibilidad de deducción, el IVA soportado en las anteriores fases de comercialización, como sucede con frecuencia respecto de los bienes revendidos, por ejemplo los objetos de arte, el mecanismo ordinario de imposición no garantiza la aplicación del principio fundamental de este impuesto, cual es el principio de su neutralidad para los sujetos pasivos. Por este motivo, el legislador de la Unión ha introducido un régimen especial de imposición, que permite someter a imposición únicamente el margen de beneficio del sujeto pasivo, es decir, el valor añadido creado en la fase de comercialización de que se trate. Sin embargo, aunque parezca que las correspondientes disposiciones del Derecho de la Unión analizadas por separado son completamente claras, su aplicación conjunta no siempre lleva a alcanzar el objetivo. No obstante, ¿es este un motivo suficiente para inaplicar en general estas disposiciones en ciertas ocasiones? Esta es la pregunta que deberá responder el Tribunal de Justicia en el presente asunto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. De conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: [2]

1 Lengua original: polaco.

2 DO 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada por la Directiva 2013/61/UE del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, que modifica las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte (DO 2013, L 353, p. 5).

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

   (i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36;

[…]

d) las importaciones de bienes.»

3. El artículo 14, apartado 1, de esta Directiva define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

4. El artículo 20, párrafo primero, de la citada Directiva, define la adquisición intracomunitaria de bienes, conforme a la cual:

«Se considerará "adquisición intracomunitaria de bienes" la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

5. Con arreglo al artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

6. El artículo 168 de esta Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

[…]

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

7. A tenor del artículo 169, letra b), de esta Directiva:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

[…]

b) sus operaciones exentas conformes a los artículos 138 […]».

8. El título XII, capítulo 4, de la Directiva 2006/112 contiene las normas sobre el régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Conforme al artículo 311, apartado 1, puntos 2 y 5, de esta Directiva:

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

[…]

2) "objetos de arte", los bienes que figuran en la parte A del anexo IX;

[…]

5) "sujeto pasivo revendedor", todo sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades, tanto si actúa por su cuenta como por cuenta ajena con arreglo a un contrato de comisión en la compra o en la venta».

9. La sección 2, subsección 1, de este capítulo de la Directiva 2006/112 establece el régimen del margen de beneficio para los sujetos pasivos revendedores. Conforme a los artículos 312 a 317 y 319 de esta Directiva:

«Artículo 312

A efectos de lo dispuesto en la presente subsección, se entenderá por:

1) "precio de venta", todo lo que constituye la contrapartida obtenida o por obtener por el sujeto pasivo revendedor del adquiriente o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas a la operación, así como los impuestos, derechos, exacciones y tasas, y los gastos adicionales como gastos de comisión, de embalaje, de transporte y de seguros exigidos al adquiriente por el sujeto pasivo revendedor, con excepción de los importes que se mencionan en el artículo 79;

2) "precio de compra", todo lo que constituye la contrapartida definida en el punto 1), obtenida o por obtener del sujeto pasivo revendedor por su proveedor.

Artículo 313

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.

[…]

Artículo 314

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.

Artículo 315

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.

Artículo 316

1. Los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos revendedores el derecho de optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio para las entregas de los siguientes bienes:

a) objetos de arte, de colección o de antigüedades que hayan sido importados por ellos mismos;

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

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

[…]

Artículo 317

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

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

[…]

Artículo 319

En todas las entregas a las que sea aplicable el régimen del margen de beneficio, el sujeto pasivo revendedor podrá optar por el régimen normal del IVA.»

10. Los artículos 320 y 322 de la Directiva 2006/112 determinan los principios de aplicación por parte de los sujetos pasivos revendedores del derecho a deducir el IVA soportado. A tenor de aquellos:

«Artículo 320

1. Cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del IVA a la entrega de un objeto de arte, de colección o de antigüedades importado por él mismo, tendrá derecho a deducir del importe del impuesto que adeude el IVA adeudado o pagado en el momento de la importación de dicho bien.

Cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del IVA a la entrega de un objeto de arte que le haya sido entregado por su autor o por sus derechohabientes o por un sujeto pasivo que no sea sujeto pasivo revendedor, tendrá derecho a deducir del importe del impuesto que adeude el IVA adeudado o pagado por el objeto de arte que le haya sido entregado.

[…]

Artículo 322

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

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

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

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

11. Por último, con arreglo al artículo 342 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros podrán tomar medidas en relación con el derecho de deducción del IVA para evitar que los sujetos pasivos revendedores afectados por uno de los regímenes previstos en la sección 2 disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados.»

Derecho alemán

12. El régimen del margen de beneficio para los sujetos pasivos revendedores ha sido transpuesto al Derecho alemán en el artículo 25a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo «UStG»). En particular, esta disposición dispone:

«1. Las entregas en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, de bienes muebles corporales se someterán a tributación conforme a las siguientes disposiciones (régimen del margen de beneficio) cuando se cumplan los requisitos siguientes:

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

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

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

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

[…]

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

[…]

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

[…]

3. El importe de la operación vendrá determinado por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien; […] En los casos a los que se refiere el apartado 2, frase primera, punto 2, el precio incluye el impuesto sobre el volumen de negocios soportado por el proveedor.

[…]

5. […] No obstante lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, en los casos previstos en el apartado 2 el revendedor no estará facultado para deducir como impuesto adeudado sobre el volumen de negocios de la importación el impuesto indicado por separado en la factura ni el impuesto adeudado en virtud del artículo 13b, apartado 5, en concepto de impuesto soportado.

[…]

7. Se aplicarán las siguientes normas especiales:

1) No se aplicará el régimen del margen de beneficio:

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

[…]».

Antecedentes de hecho y procedimiento principal

13. El Sr. Harry Mensing es un sujeto pasivo revendedor a los efectos del artículo 311, apartado 1, punto 5, de la Directiva 2006/112 y del artículo 25a, apartado 1, punto 1, de la UStG. Ejerce una actividad consistente en el comercio de objetos de arte en varias ciudades en el territorio de Alemania. Durante el ejercicio fiscal 2014 adquirió, entre otros, objetos de arte de autores de otros Estados miembros. Estas entregas se eximieron del IVA en los Estados miembros de origen, habiendo pagado el Sr. Mensing el impuesto por las mismas en concepto de adquisición intracomunitaria. Sin embargo, no ejerció el derecho de deducción de este impuesto.

14. A comienzos de 2014, el Sr. Mensing presentó ante el Finanzamt Hamm (Oficina Tributaria de Hamm, Alemania) una declaración para la aplicación del régimen del margen de beneficio a los objetos de arte adquiridos de sus autores. Sin embargo, la Oficina Tributaria le denegó el derecho a aplicar este régimen a los objetos de arte adquiridos de autores de otros Estados miembros, invocando el artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG y, en consecuencia, incrementó el IVA devengado en 19 763,31 euros.

15. Tras no prosperar el recurso administrativo, el Sr. Mensing impugnó la resolución de la Oficina Tributaria mediante un recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania). Este órgano jurisdiccional, al albergar dudas sobre la conformidad del artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG con el Derecho de la Unión y también respecto de la relación recíproca de los artículos 314 y 316 de la Directiva 2006/112, acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112], en el sentido de que los sujetos pasivos revendedores pueden aplicar el régimen del margen de beneficio a la entrega de objetos de arte que les fueron entregados mediante operaciones intracomunitarias por el autor o sus derechohabientes, aunque estos no figuren entre las personas contempladas en el artículo 314 de la Directiva del IVA?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿exige el artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112 que se deniegue al revendedor el derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición intracomunitaria de los objetos de arte, aunque no exista ninguna disposición nacional que lo establezca expresamente?»

16. La petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 17 de mayo de 2017. Presentaron sus observaciones escritas el Sr. Mensing, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Estas mismas partes estuvieron representadas en la vista celebrada el 14 de junio de 2018.

Análisis

Sobre la primera cuestión prejudicial

17. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende aclarar si el sujeto pasivo revendedor tiene derecho a optar por el régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 en relación con la venta de los objetos de arte que adquirió de los autores o de sus derechohabientes de otros Estados miembros, que no forman parte de la categoría de las personas enumeradas en el artículo 314 de esta Directiva. En

realidad, hay dos cuestiones jurídicas en esta pregunta. La primera de ellas se refiere a la relación entre los artículos 314 y 316 de la Directiva 2006/112. La segunda cuestión plantea si el régimen del margen de beneficio puede resultar de aplicación a la venta de los objetos de arte adquiridos por el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros que sean sujetos pasivos.

Relación recíproca entre los artículos 314 y 316 de la Directiva 2006/112

18. El órgano jurisdiccional remitente aclara, al motivar la petición de decisión prejudicial, que en su apreciación el artículo 314 de la Directiva 2006/112 determina suficientemente el ámbito de aplicación del régimen del margen de beneficio. En otras palabras, según ese órgano jurisdiccional, el régimen del margen de beneficio únicamente podrá ser aplicable a los bienes adquiridos de personas que cumplan los requisitos determinados en el artículo 314 de esta Directiva o, simultáneamente, en los artículos 314 y 316. Esta interpretación de la relación entre los artículos 314 y 316 de la Directiva 2006/112 explicaría la exclusión, establecida en el artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG, del régimen del margen de beneficio de aquellos bienes que el sujeto pasivo revendedor hubiese adquirido de una persona de otro Estado miembro y esta persona hubiese disfrutado de la exención con derecho a deducir el IVA soportado, prevista para las entregas intracomunitarias de bienes en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en relación con su artículo 169, letra b). En efecto, las personas enumeradas en el artículo 314 de esta Directiva no disfrutan de semejante exención con derecho a la deducción.

19. Sin embargo, no me parece que esté justificada esta interpretación de la relación entre los artículos 314 y 316 de la Directiva 2006/112.

20. Ante todo, ello en ningún caso se deduce del tenor de estas disposiciones. La frase inicial del artículo 314 de la citada Directiva dispone que el régimen del margen de beneficio «es aplicable» en los supuestos enumerados en este artículo. Ello supone la aplicación automática de este régimen cuando concurran las circunstancias mencionadas.[3] Por el contrario, el artículo 316, apartado 1, de esta Directiva le concede al sujeto pasivo revendedor «el derecho de optar por la aplicación del régimen del margen de beneficio» en las situaciones mencionadas en esta disposición, distintas a las contempladas en lo dispuesto en el artículo 314. Del tenor de estas disposiciones nada apunta a que el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 316, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dependa del cumplimiento de los requisitos determinados en su artículo 314. Al contrario, en mi opinión, de su tenor se deduce que el legislador ha tratado como adicional la facultad prevista en el artículo 316, apartado 1, de esta Directiva en relación con el ámbito básico de aplicación del régimen del margen de beneficio determinado en su artículo 314. Por tanto, el artículo 316 extiende el ámbito potencial de aplicación de este régimen, confiando al sujeto pasivo la decisión al respecto.

21. En sus observaciones presentadas en el presente asunto, la Comisión explica los motivos de semejante solución. Aclara que el objetivo fundamental del establecimiento del régimen del margen de beneficio fue evitar la doble imposición de aquellos bienes en cuyo precio de compra por el sujeto pasivo revendedor ya se repercutía el IVA pagado por el vendedor, sin derecho de deducción, en las anteriores fases de la comercialización.

22. Las personas enumeradas en el artículo 314, que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado, asumen su carga económica, de modo que naturalmente repercuten su importe en el precio del bien al venderlo. Si este bien, al ser vendido por el sujeto pasivo revendedor, tributase por el régimen normal, se seguiría que la base imponible estaría formada por el precio total de venta, repercutiéndose también en esta base imponible el importe del impuesto pagado en las anteriores

3 Sin perjuicio de la posibilidad de que el sujeto pasivo opte por el régimen general del IVA en virtud del artículo 319 de la Directiva 2006/112.

fases de la comercialización, dando lugar a doble imposición («impuesto del impuesto»). Semejante doble imposición se evita mediante la aplicación del régimen del margen de beneficio, en el cual la base imponible está constituida únicamente por el margen de beneficio, es decir, el valor añadido creado en la fase de las operaciones celebradas por el sujeto pasivo revendedor.

23. Sin embargo, no siempre será posible o pertinente determinar con precisión respecto de qué bienes vendidos por el sujeto pasivo revendedor se dedujo el IVA soportados y respecto de cuáles no. Por otra parte, aquel solo se pudo deducir en parte, o los bienes no debieron en absoluto someterse a gravamen, lo que complica el asunto aún más si cabe. Por este motivo, el legislador previó la aplicación automática del régimen del margen de beneficio cuando no se pudo deducir el IVA soportado, ya sea porque el vendedor no era sujeto pasivo o porque la venta disfrutó de la exención sin derecho a deducir el IVA soportado. Se trata del tenor vigente del artículo 314 de la Directiva 2006/112. Por el contrario, en otros supuestos, el legislador, se supone que debido a consideraciones de racionalización administrativa, concedió a los sujetos pasivos revendedores la opción de aplicar el régimen del margen de beneficio (actualmente, artículo 316 de la Directiva 2006/112). Por consiguiente, el artículo 316 de la Directiva 2006/112 es de carácter independiente y adicional con respecto al artículo 314.

24. Interpretar el artículo 316 de la Directiva mencionada en el sentido de que su aplicación dependería del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 314 de esta Directiva también sería incongruente con la sistemática y la lógica de las normas relativas al régimen del margen de beneficio.

25. En efecto, cabe proyectar la restricción del círculo de las personas comprendidas por el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 a aquellas que al mismo tiempo se encuentren contempladas por el artículo 314. Por tanto, se trataría sobre todo de los autores o sus derechohabientes que no sean sujetos pasivos [artículo 314, letra a)], así como, aunque más bien de forma excepcional, de los autores o sus derechohabientes que sean sujetos pasivos, pero cuyas entregas se lleven a cabo en las circunstancias determinadas en el artículo 314, letras b) y c).[4]

26. Sin embargo, no es posible el cumplimiento simultáneo de los requisitos de los artículos 314 y 316 en relación con el artículo 316, apartado 1, letras a) y c).

27. El artículo 316, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 se refiere a los bienes importados directamente por los sujetos pasivos revendedores. Por el contrario, la frase inicial del artículo 314 menciona los bienes que «le hayan sido entregados en la Comunidad» a tal sujeto pasivo. Por tanto, el artículo 314 excluye de antemano su aplicación a los bienes importados. Ello se explica por el hecho de que no cabe hablar de impuesto soportado y repercutido en el precio de este bien en caso de bienes procedentes de fuera del ámbito territorial del sistema común del IVA. Desde el punto de vista del sistema del IVA, el precio del bien importado siempre es el precio «sin impuesto».

28. Por su parte, el artículo 316, apartado 1, letra c), se refiere a los objetos de arte que le hayan sido entregados al sujeto pasivo revendedor «cuando esta *entrega* haya estado sujeta al tipo reducido» del IVA.[5] Dado que aquí no se menciona la aplicación de un tipo reducido del impuesto a los bienes sino a las entregas, en mi opinión se excluye la aplicación de esta disposición a las entregas, que en ningún caso están sujetas a gravamen [artículo 314, letra a)] o exentas de impuesto [artículo 314, letras b) y c)].

29. Como se deduce de lo anterior, no cabe una aplicación conjunta de los artículos 314 y 316, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112. Por tanto, en esta situación, no me parece lógica la interpretación con arreglo a la cual el artículo 314 de la citada Directiva solo sería aplicable junto con su artículo 316, apartado 1, letra b).

4 La aplicación del artículo 314, letra d), quedaría excluida naturalmente, dado que no se puede intervenir al mismo tiempo en calidad de autor o como su derechohabiente y en la de sujeto pasivo revendedor.

5 El subrayado es mío.

30. Tampoco encuentra justificación teleológica la supeditación de la aplicación del artículo 316, apartado 1, de la citada Directiva al cumplimiento de los requisitos establecidos en su artículo 314. El cumplimiento de los requisitos del artículo 314 de esta Directiva supone la aplicación automática del régimen del margen de beneficio. De lo contrario, ¿qué sentido tendría la facultad de los sujetos pasivos revendedores de aplicar este régimen en algunos supuestos, que incluso así se hallarían comprendidos por el artículo 314? En su caso, en ello se podría reconocer una especie de facultad de carácter *opt-out*, si bien la posibilidad *opt-out* del régimen del margen de beneficio ya está prevista en el artículo 319 de la Directiva 2006/112, mientras que su artículo 316 ha sido expresamente ideado como una facultad *opt-in*.

31. Finalmente, la supeditación de la aplicación del artículo 316 de la Directiva 2006/112 al cumplimiento de los requisitos establecidos en su artículo 314 privaría de sentido al artículo 322 de esta Directiva. Esta disposición priva al sujeto pasivo revendedor del derecho a deducir el impuesto soportado de los bienes que vende en el régimen del margen de beneficio, en los tres supuestos correspondientes a los que se especifican en el artículo 316, apartado 1. Así, el artículo 322, letra a), se refiere a la importación [artículo 316, apartado 1, letra a)], el artículo 322, letra b), se refiere a la adquisición de la obra de parte del autor o de sus derechohabientes [artículo 316, apartado 1, letra b)] y el artículo 322, letra c), se refiere a la adquisición de la obra de parte de otros sujetos pasivos, con aplicación de un tipo reducido [artículo 316, apartado 1, letra c)].

32. Por su parte, el artículo 314 de la Directiva 2006/112 excluye la misma existencia del impuesto soportado, dado que se refiere a entregas en ningún caso sujetas al IVA o exentas de este impuesto.[6] Por consiguiente, cuando la aplicación del artículo 316, apartado 1, de la citada Directiva estuviera supeditada al cumplimiento de los requisitos del artículo 314 de esta Directiva, perdería su razón de ser su artículo 322. Incluso, de supeditar artificialmente solo la aplicación del artículo 316, apartado 1, letra b), al cumplimiento de estos requisitos, aun así ello desvirtuaría como mínimo el artículo 322, letra b).

33. Por las consideraciones anteriores, considero que el artículo 316, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que su aplicación no se supedita al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 314 de esta Directiva.

Posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 a los bienes adquiridos por el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros

34. El Gobierno alemán en sus observaciones presentadas en el presente asunto justifica la exclusión de la aplicación del régimen del margen de beneficio a los objetos de arte adquiridos por el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros, que disfrutaron de la exención en concepto de entrega intracomunitaria establecida en el artículo 25a, apartado 7, punto 1, de la UStG. Los argumentos que alega son tres.

– *Argumento relativo al objetivo del régimen del margen de beneficio*

35. Según el Gobierno alemán, en caso de objetos de arte entregados al sujeto pasivo revendedor por personas de otros Estados miembros con la exención en concepto de entrega intracomunitaria, la afección de la venta sucesiva de estos objetos por parte del sujeto pasivo revendedor con el régimen normal del IVA no supondría doble imposición, dado que en el precio de compra de la obra por el sujeto pasivo revendedor no se repercutiría ningún impuesto y sería deducible el impuesto en

6 Con la excepción del supuesto señalado en el artículo 314, letra d), pero aquel no se vincula a ninguno de los supuestos del artículo 316, apartado 1.

concepto de entrega intracomunitaria. Por tanto, la aplicación en tales casos del régimen del margen de beneficio no lograría el objetivo de este régimen, el cual es, con arreglo al considerando 51 de la Directiva 2006/112, evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.

36. Sin embargo, no comparto esta argumentación y ello por razones similares a las que mencioné en la parte relativa a las dudas del órgano jurisdiccional remitente en relación con la relación recíproca de los artículos 314 y 316 de la Directiva 2006/112 (véanse los puntos 20 a 32 de las presentes conclusiones).

37. Realmente, en los casos mencionados en el artículo 316, apartado 1, de la citada Directiva, la aplicación del régimen normal de imposición del IVA, es decir, la imposición de todo el importe de la operación con derecho a deducir el impuesto soportado, no supondría doble imposición. Sin embargo, ello no solo se refiere a bienes adquiridos de parte de personas de otros Estados miembros, sino a todos los supuestos comprendidos por el artículo 316, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

38. Desde el punto de vista del IVA, la entrega intracomunitaria es una entrega simple e imponible de un bien. La única diferencia consiste en que mediante la exención prevista en el artículo 138, apartado 1, de esta Directiva y la imposición simultánea de la adquisición intracomunitaria de bienes en virtud de su artículo 2, apartado 1, letra b), la soberanía fiscal se traslada del Estado de la venta al Estado de la adquisición. Por ello, la exención de las entregas intracomunitarias no es, en realidad, una exención impositiva como la exención prevista en el artículo 136 de la Directiva citada, sino el traslado de la tributación a otro Estado miembro. Este tipo de exención se define en alguna ocasión como imposición con un tipo 0 %.

39. Desde el punto de vista de los sujetos pasivos, esta exención supone un cambio menor. El vendedor entrega el bien por un precio «sin impuesto» y no está obligado a liquidar el impuesto a la oficina tributaria, si bien conserva el derecho a deducir el impuesto soportado de los bienes y de los servicios utilizados para las necesidades de su entrega intracomunitaria [artículo 169, letra b), de la Directiva 2006/112]. Por su parte, el adquirente no paga el impuesto al vendedor en el precio del bien adquirido, como tiene lugar en el caso de una entrega en el territorio de este mismo Estado miembro, sino a la oficina tributaria. Sin embargo, obtiene al mismo tiempo el derecho a deducir este impuesto como impuesto soportado, obviamente con la condición de que utilizará el bien adquirido para las necesidades de su actividad imponible.

40. Existe un mecanismo similar de tributación respecto de las importaciones de bienes. El importador abona el precio del bien, en el que no se repercute ningún IVA (en el sentido de la Directiva 2006/112), dado que este bien procede de fuera del ámbito territorial de aplicación del sistema común del IVA. Además, el importador abona a la oficina tributaria el IVA por la importación, obteniendo al mismo tiempo el derecho de su deducción como impuesto soportado.

41. Por tanto, no existe el problema de la doble imposición, con independencia de que se trate de objetos de arte importados, adquiridos en el territorio del mismo Estado miembro o bien adquiridos de una persona de otro Estado miembro (es decir, mediante una entrega intracomunitaria). De admitirse que la doble imposición, cuando se aplique el régimen normal del IVA, es condición para aplicar el régimen del margen de beneficio, se desvirtuaría todo el artículo 316 de la Directiva 2006/112 y también su artículo 322, cuyo sentido consiste en que existe un impuesto soportado que en su caso es deducible, lo que no sucede en caso de bienes cuya entrega esté exenta (en el sentido

estricto de esta palabra) o no esté sujeta a gravamen.[7]

42. El objetivo del artículo 316 de la Directiva 2006/112 no es evitar la doble imposición, sino, como aclara la Comisión en sus observaciones, evitar cargas administrativas excesivas a los sujetos pasivos revendedores que implicarían la necesidad de examinar y probar en cada caso si el precio de un objeto de arte de que se trate repercute el IVA pagado en las anteriores fases de comercialización y por qué importe. También forma parte de estas cargas administrativas la obligación de llevanza de una contabilidad doble por parte del sujeto pasivo revendedor, cuando venda bienes sujetos a gravamen según el régimen del margen de beneficio y según el régimen normal. Esta obligación resulta directamente del artículo 324 de la Directiva 2006/112.

43. Por esta razón no me convence el argumento del Gobierno alemán con arreglo al cual deben interpretarse estrictamente las condiciones de aplicación del régimen del margen de beneficio, como excepción del régimen normal del impuesto. El principio de interpretación restrictiva de las excepciones no puede llevar a privarlas completamente de su sentido y así a desvirtuarlas.

44. El demandante en el litigio principal sostiene que el objetivo del artículo 316 de la Directiva 2006/112 es sobre todo mantener el tratamiento privilegiado de algunos bienes, previsto en el artículo 103 de esta Directiva. Esta disposición permite la tributación mediante un tipo reducido de los objetos de arte, de colección o antigüedades para el caso de su importación y, respecto de los objetos de arte, también para el caso de su entrega por sus autores o los derechohabientes de estos. Con arreglo al artículo 94, apartado 1, de la citada Directiva, semejante tipo reducido también es aplicable a la adquisición intracomunitaria de objetos de arte entregados por sus autores o los derechohabientes de estos.

45. No descarto que este objetivo explique la adopción del artículo 316 de la Directiva 2006/112, aunque se debe destacar que, mientras la aplicación del artículo 103 de esta Directiva es facultativa para los Estados miembros, la aplicación de su artículo 316 les resulta obligatoria. Como quiera que fuere, el objetivo del artículo 316 de la Directiva 2006/112, a diferencia de su artículo 314, no es evitar la doble imposición.

46. Adicionalmente, conviene advertir que, mientras el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 no impide el riesgo de la doble imposición, al no existir este riesgo, la aplicación de esta disposición a las entregas en el territorio del país al mismo tiempo que se deniega su aplicación respecto de la adquisición intracomunitaria podría llevar a distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos. En efecto, algunos de los sujetos pasivos revendedores se verían privados de la posibilidad de utilizar el régimen del margen de beneficio, pese a que en otros aspectos se encontrarían ante una situación comparable a la de los sujetos pasivos revendedores que adquieren objetos de arte en el territorio del mismo Estado miembro.

47. Por las consideraciones precedentes, creo que el argumento basado en la ausencia del riesgo de la doble imposición no justifica la denegación de la aplicación del artículo 316, apartado 1, letra b), de la citada Directiva en relación con los objetos de arte adquiridos por el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros.

7 No obstante, no estoy de acuerdo con la tesis del Gobierno alemán, según la cual el tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 permite su aplicación con independencia de que la entrega del objeto de arte al revendedor estuviese exenta o sujeta a gravamen. Los casos de las entregas exentas y no sujetas a gravamen están regulados en el artículo 314 de la Directiva citada, mientras que su artículo 316 se refiere a entregas sujetas a gravamen, si bien la obligación tributaria puede surgir tanto por la parte del vendedor (entrega nacional) como por la del adquirente (entrega intracomunitaria e importación).

– Argumento relativo a la imposibilidad de repercutir el IVA en concepto de adquisición intracomunitaria en el precio de compra

48. El Gobierno alemán también destaca que, a diferencia de las disposiciones relativas a los bienes importados por los sujetos pasivos revendedores, respecto de los cuales el artículo 317, párrafo segundo, prescribe repercutir en el precio de compra el IVA en concepto de la importación, la Directiva 2006/112 carece de una disposición análoga relativa al IVA en concepto de adquisición intracomunitaria. Según el Gobierno alemán, ello probaría que el legislador de la Unión, al redactar la disposición del artículo 316 de esta Directiva, no pretendía extender su reglamentación a los objetos de arte adquiridos por los sujetos pasivos revendedores de parte de personas de otros Estados miembros.

49. Realmente, resulta un problema la falta de una disposición equivalente al artículo 317, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 relativo a la adquisición intracomunitaria. En efecto, el régimen general resultante del artículo 315 de esta Directiva en relación con su artículo 317, párrafo primero, debe ser aplicable a los objetos de arte que adquiera el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros. Así, con arreglo a estas disposiciones, el margen de beneficio que representa la base imponible en el régimen del margen de beneficio está formado por la diferencia entre el precio de venta del bien por el sujeto pasivo revendedor y el precio de compra de este bien al proveedor por su parte. A su vez, el artículo 312, punto 2, de la citada Directiva define el precio de compra como todo lo que constituye la contrapartida obtenida del sujeto pasivo revendedor por su proveedor.

50. Por tanto, estas disposiciones resultan de aplicación tanto a los objetos de arte adquiridos por el sujeto pasivo revendedor en el territorio del mismo Estado miembro, como a los adquiridos mediante una adquisición intracomunitaria. Sin embargo, en ambos supuestos, la aplicación de estas disposiciones tendrá un efecto diferente.

51. En efecto, en el caso de una compra en el territorio de un Estado miembro, el IVA soportado y percibido por el proveedor también forma parte de lo que constituye la contraprestación que recibe el proveedor del sujeto pasivo revendedor, cuando esta entrega no se encuentre exenta del impuesto y, por ende, entre otras situaciones, en las contempladas por el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. Seguidamente, el precio de venta del bien por el sujeto pasivo revendedor es igual al precio de compra (repercutiendo el IVA) más el margen de beneficio. Por tanto, el margen no cubre el gasto del IVA pagado por el sujeto pasivo revendedor, pese a que este impuesto influye en el precio total del bien vendido por él.

52. No sucede lo mismo en el caso de una adquisición intracomunitaria, dado que el sujeto pasivo revendedor paga al proveedor el precio sin el IVA, al estar la entrega intracomunitaria exenta del impuesto en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Sin embargo, el sujeto pasivo revendedor está obligado a pagar el impuesto en concepto de adquisición intracomunitaria en virtud del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de esta Directiva, aunque sobre la base de su artículo 322, letra b), no tenga derecho a deducir este impuesto. Por consiguiente, el sujeto pasivo revendedor debe repercutir el gasto de este impuesto en el precio del bien cuando efectúe su venta. Sin embargo, el gasto del impuesto no forma parte del precio de compra a los efectos del artículo 312, punto 2, de la citada Directiva. Por lo expuesto, aquel incrementa el margen del sujeto pasivo revendedor calculado con arreglo a su artículo 315, párrafo segundo.

53. Por ello, el gasto del IVA pagado por el sujeto pasivo revendedor en la adquisición intracomunitaria se repercute en la base imponible de su operación de venta. Ello supone doble imposición («impuesto del impuesto»), que precisamente debía evitar el régimen del margen de beneficio según el considerando 51 de la Directiva 2006/112. En el caso de bienes importados por los sujetos pasivos revendedores, esta doble imposición se evita por el artículo 317, párrafo segundo, de la mencionada Directiva, el cual, para el cálculo del margen de beneficio, prescribe restar del precio de venta la base imponible de la importación (y, por tanto, su precio de compra) más el IVA en concepto

de importación. La ausencia de una solución análoga en caso de una adquisición intracomunitaria constituye una laguna legal, que impide alcanzar plenamente los objetivos del régimen del margen de beneficio en caso de los objetos de arte adquiridos por los sujetos pasivos revendedores a personas de otros Estados miembros.

54. En mi opinión, la interpretación no colmará esta laguna, dado que la definición del precio de compra que figura en el artículo 312, punto 2, de la Directiva 2006/112 se refiere muy claramente al importe recibido «por su proveedor» del sujeto pasivo revendedor. Por tanto, difícilmente se podrá repercutir en el precio de compra el impuesto pagado por el sujeto pasivo revendedor a la oficina tributaria. A su vez, el artículo 322, letra b), de esta Directiva excluye el derecho de deducción por el sujeto pasivo revendedor del IVA pagado por él «por los objetos de arte» que adquirió de su autor o de sus derechohabientes, lo que a su vez indudablemente engloba el impuesto pagado por la adquisición intracomunitaria de estos objetos de arte. Por tanto, el legislador debería suprimir la citada laguna legal.

55. No obstante, no considero que la existencia de esta laguna obedezca, tal y como lo sostiene el Gobierno alemán, a una exclusión intencionada por el legislador de la posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio a los objetos de arte que el sujeto pasivo revendedor haya adquirido de personas de otros Estados miembros con la exención en concepto de una entrega intracomunitaria.

56. Ante todo, ello no se deduce del tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 ni su artículo 322, letra b). Recodaré que en la primera de estas disposiciones se hace mención a los objetos de arte «que les hayan sido entregados [a los sujetos pasivos] por su autor o por los derechohabientes de este». Por tanto, se trata de una entrega de los objetos de arte sin otros requisitos adicionales. En cambio, cuando la Directiva 2006/112 utiliza el concepto de entrega, este comprende tanto la entrega en el territorio de un Estado miembro, como la entrega intracomunitaria. Ello se probaría por la misma comparación de la definición de la entrega de los bienes que figura en el artículo 14, apartado 1, de esta Directiva [8] con la definición de la adquisición intracomunitaria de bienes que figura en su artículo 20, primer párrafo. [9] Cuando únicamente se trate de una de estas clases de entregas, según lo ha señalado claramente el legislador, como por ejemplo sucede en el artículo 2, apartado 1, letra a), con arreglo al cual están sujetas a gravamen «las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro», o bien en el artículo 138, apartado 1, con arreglo al cual se eximirán «las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad». Por tanto, la interpretación gramatical del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 no justifica la exclusión de su ámbito de aplicación a los objetos de arte adquiridos por el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros.

57. De modo similar, el artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112, que supone un complemento de su artículo 316, apartado 1, letra b), es lo suficientemente amplio como para contemplar la prohibición de la deducción, tanto del impuesto pagado en concepto de una adquisición en el territorio de un Estado miembro, como de una adquisición intracomunitaria (véase también el punto 54 anterior).

58. Asimismo sería difícil encontrar una justificación teleológica de la exclusión de la posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio a los objetos de arte adquiridos por sujetos pasivos revendedores a personas de otros Estados miembros. En efecto, de existir semejante posibilidad tanto en relación con los objetos de arte adquiridos en el territorio de un Estado miembro [y ello en los dos

8 «[…] la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

9 «[…] la obtención del poder de disposición como propietario […].»

supuestos del artículo 316, apartado 1, letras b) y c)], como en relación con los objetos importados [artículo 316, apartado 1, letra a)], ¿por qué iba discriminar el legislador precisamente al comercio intracomunitario, si el favorecimiento de la libre circulación de bienes y servicios es uno de los objetivos fundamentales de la adopción del sistema común del IVA? [10]

59. En mi opinión, la laguna legal analizada es más bien una omisión del legislador que una intervención intencional. Sin embargo, ¿justifica esta omisión la denegación de la posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio respecto de los objetos de arte adquiridos por los sujetos pasivos revendedores a personas de otros Estados miembros? En mi opinión, no es así.

60. Realmente, la existencia de la citada laguna legal coloca al sujeto pasivo revendedor que adquiere los objetos de arte a personas de otros Estados miembros en una situación peor que la de los revendedores que adquieren objetos de arte en el territorio de este mismo Estado miembro o de fuera del territorio de la Unión. Esta laguna supone ciertamente doble imposición, a la que me he referido anteriormente, e incrementa el nivel general de imposición, al incrementar artificialmente su base, es decir, el margen de beneficio.

61. Sin embargo, conviene recordar que la aplicación del régimen del margen de beneficio en los supuestos establecidos en el artículo 316 de la Directiva 2006/112 es opcional para el sujeto pasivo (pero no para el Estado miembro, que debe permitírselo). Por tanto, si el sujeto pasivo pretende evitar la doble imposición de su margen de beneficio en la parte en la que este cubre el gasto del IVA pagado por la adquisición intracomunitaria, podrá optar por la tributación según el régimen normal, manteniendo el derecho íntegro a deducir el impuesto pagado.

62. Sin embargo, según he recordado anteriormente, el objetivo fundamental de la aplicación del régimen del margen de beneficio en los supuestos establecidos en el artículo 316 de la Directiva 2006/112 no es tanto evitar la doble imposición, dado que ello ya lo asegura la tributación según el régimen normal, sino evitar las cargas administrativas excesivas, vinculadas con la tributación según regímenes distintos de determinados bienes vendidos por el sujeto pasivo revendedor. Por consiguiente, cuando por este motivo el sujeto pasivo elija la tributación según el régimen del margen de beneficio, no podrá sentirse agraviado, conforme al principio antiquísimo de *volenti non fit iniuria*, y no será necesario «protegerlo», denegando el derecho que ostenta para aplicar este régimen.

63. Ciertamente, con arreglo al artículo 342 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros podrán tomar medidas para evitar que los sujetos pasivos revendedores sufran perjuicios injustificados, resultantes de la aplicación, entre otros, del régimen del margen de beneficio. Sin embargo, estas medidas podrán referirse al derecho a deducir el impuesto soportado y no al derecho a aplicar el mismo régimen del margen de beneficio.

– Argumento basado en el tenor del artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112

64. Durante la vista, el Gobierno alemán desarrolló todavía un argumento más que abogaba, en su opinión, por la exclusión de la posibilidad de aplicar el régimen del margen de beneficio a los objetos de arte adquiridos por el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros. Alegaba a este respecto que, debido al traslado de la competencia fiscal, en el caso de las entregas intracomunitarias de bienes, del Estado miembro de la venta al Estado miembro de la compra, no constituye hecho imponible la entrega intracomunitaria de bienes sino su adquisición intracomunitaria. Por el contrario, el artículo 316, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 no especifica este hecho imponible, lo que en la opinión de ese Gobierno supone que esta disposición no contempla los objetos de arte adquiridos a personas de otros Estados miembros.

10 Véase el considerando 4 de la Directiva 2006/112.

65. Sin embargo, conviene advertir que los artículos 314 y 316 de la Directiva 2006/112 no regulan la imposición de los bienes en la fase de su adquisición por el sujeto pasivo revendedor, sino en la fase de su venta por este sujeto pasivo. Los supuestos enumerados en los artículos 314, letras a) a d), y 316, apartado 1, letras a) a c), de esta Directiva solamente señalan la forma en la que el sujeto pasivo revendedor puede tomar posesión de los bienes que seguidamente podrá someter a gravamen según el régimen del margen de beneficio en el momento de su venta. La adquisición de estos bienes por el sujeto pasivo revendedor puede, pero no tiene por qué llevarse a cabo, mediante un hecho imposible. El artículo 314, letras a) a c), de la citada Directiva se refiere a supuestos en los que no se genera en absoluto la obligación tributaria (en el IVA), dado que se trata de operaciones ya sea gravadas o exentas. Análogamente, las formas de adquisición de los bienes por el sujeto pasivo revendedor, enumeradas en el artículo 316 apartado 1, letras a) a c), pueden, pero no tienen por qué, conectarse con el nacimiento de una obligación tributaria.

66. Además, aunque realmente la entrega intracomunitaria de un bien como tal supone un hecho imponible, al gozar de exención, se conecta inevitablemente con el nacimiento de esa obligación en el momento de la adquisición intracomunitaria de este mismo bien. En efecto, no hay entrega intracomunitaria sin adquisición intracomunitaria. No procede la exención de la entrega intracomunitaria cuando se encuentre exenta la adquisición intracomunitaria (véase el artículo 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112). Por tanto, el argumento del Gobierno alemán parece que se basa en una interpretación excesivamente formalista del artículo 316, apartado 1, letra b), de la citada Directiva.

Respuesta a la primera cuestión prejudicial

67. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo que el Tribunal de Justicia responda a la primera cuestión prejudicial declarando que el artículo 316, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo revendedor tiene derecho a optar por el régimen del margen de beneficio al amparo de esta disposición en relación con la venta de objetos de arte que haya adquirido de los autores o sus derechohabientes de otros Estados miembros, que no forman parte de las categorías de las personas enumeradas en el artículo 314 de esta Directiva, también cuando estas personas hayan disfrutado de la exención en concepto de entregas intracomunitarias en virtud de su artículo 138, apartado 1.

Segunda cuestión prejudicial

68. Si el Tribunal de Justicia sigue mi propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial, deberá analizarse la segunda cuestión prejudicial. Al plantear la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende determinar si el artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que excluye el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir el IVA que ha soportado en la adquisición intracomunitaria de un objeto de arte, a cuya entrega este sujeto pasivo aplica el régimen de beneficio del margen en virtud del artículo 316, apartado 1, letra b), de esta Directiva, aunque el Derecho nacional del Estado miembro no prevea semejante exclusión del derecho de deducción.

69. Esta cuestión prejudicial guarda relación con el hecho de que el Derecho alemán, al excluir el artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG la aplicación del régimen del margen de beneficio a los bienes adquiridos por los sujetos pasivos revendedores a personas de otros Estados miembros y comprendidos por la exclusión prevista para las entregas intracomunitarias, no contiene una disposición que excluya el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir el impuesto abonado en concepto de adquisición intracomunitaria cuando se aplique el régimen del margen de beneficio a tales bienes.

70. Por tanto, si el órgano jurisdiccional remitente, en virtud de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, declara la incompatibilidad del artículo 25a, apartado 7, punto 1, letra a), de la UStG con la Directiva 2006/112, estará obligado a prescindir de su aplicación y reconocer al recurrente el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio en el procedimiento principal. Sin embargo, ¿le corresponderá igualmente a este recurrente el derecho a deducir el impuesto pagado en concepto de la adquisición intracomunitaria de los bienes controvertidos? Con arreglo a jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular y, por lo tanto, no puede ser invocada como tal, por el Estado miembro, contra dicha persona, [11] no habiendo sido transpuesto en el Derecho alemán el artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112 respecto de la deducción del impuesto en concepto de adquisición intracomunitaria. Comparto la opinión de todos los interesados que han presentado observaciones en el presente asunto, incluyendo la del recurrente en el procedimiento principal, según la cual la respuesta a esta cuestión prejudicial debe ser negativa.

71. El derecho a deducir el impuesto soportado no es una facultad autónoma de los sujetos pasivos. Se trata de un elemento del sistema del IVA, que se basa en el mecanismo de imposición de cada operación con la deducción simultánea del impuesto pagado en la fase anterior de la comercialización. De este modo, la carga impositiva general solo se incrementa en cada ocasión por el valor correspondiente al valor añadido del bien o del servicio en la fase de la comercialización de que se trate y la totalidad de esta carga impositiva se traslada a la última fase de la comercialización, es decir, a la fase de la venta para el consumidor. El derecho de deducción solo sirve al funcionamiento correcto de este mecanismo y, tal como el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de declarar reiteradamente, presupone que los gastos en que se haya incurrido para la adquisición de los bienes y de los servicios que den derecho a la deducción forman parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas con el impuesto devengado. [12] Por tanto, un sujeto pasivo, a quien el Derecho nacional del Estado miembro le reconoce una exención para sus operaciones propias, no tiene derecho a deducir el impuesto soportado, incluso si esta exención es incompatible con la Directiva 2006/112. [13]

72. Cabe adoptar una solución análoga en una situación como en la del presente asunto. Cuando la base imponible no la constituye el precio total del bien, sino el margen de beneficio del vendedor, es decir, la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra —como sucede en el caso del régimen del margen de beneficio—, el IVA pagado en el precio de compra (impuesto soportado) no se repercute en el impuesto que grava la venta (impuesto devengado). Por consiguiente, no cabe deducir este impuesto soportado. Otra solución, de hecho, llevaría a una exención, incompatible con la Directiva 2006/112, de la imposición de la entrega del bien al sujeto pasivo revendedor, dado que en realidad él obtendría un derecho a la devolución de todo el precio del impuesto pagado, sin necesidad de pagar su equivalente por el impuesto devengado.

73. Por tanto, si el Derecho nacional, contrariamente a las disposiciones de la Directiva 2006/112, le deniega al sujeto pasivo el derecho a optar por un régimen tributario especial, este sujeto pasivo podrá invocar directamente las disposiciones de la Directiva a fin de disfrutar de este régimen, perdiendo sin embargo el derecho a deducir el impuesto soportado que le corresponda en virtud del Derecho nacional, cuando la pérdida de este derecho guarde relación con la aplicación de semejante régimen.

11 Véase, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartado 55 y jurisprudencia citada.

12 Véase, en particular, la sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 41.

13 Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 56, primer guion.

74. Ello no lo cambia el hecho, mencionado en los puntos 46 a 60 de las presentes conclusiones, de que cuando los objetos de arte sean adquiridos por el sujeto pasivo revendedor a personas de otros Estados miembros, existe doble imposición de aquella parte del margen de beneficio que cubre el gasto del impuesto en concepto de la adquisición intracomunitaria debido a una laguna en las disposiciones de la Directiva 2006/112. Esta laguna debe suprimirse mediante la modificación de la forma de cálculo del precio de compra y no mediante la concesión al sujeto pasivo revendedor de un derecho de deducción, contrariamente a la lógica del sistema común del IVA.

75. Por tanto, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112 se debe interpretar en el sentido de que excluye el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir el IVA pagado por él en concepto de adquisición intracomunitaria de un objeto de arte, a cuya entrega este sujeto pasivo aplica el régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 316, apartado 1, letra b), de esta Directiva, incluso cuando el Derecho nacional del Estado miembro no excluya este derecho de deducción.

I. Conclusiones

76. A la luz de las consideraciones que preceden propongo conceder la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania):

«1) El artículo 316, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo revendedor tiene derecho a optar por el régimen del margen de beneficio al amparo de esta disposición en relación con la venta de objetos de arte que haya adquirido de los autores o sus derechohabientes de otros Estados miembros, que no forman parte de las categorías de las personas enumeradas en el artículo 314 de esta Directiva, también cuando estas personas hayan disfrutado de la exención en concepto de entregas intracomunitarias en virtud de su artículo 138, apartado 1.

2) El artículo 322, letra b), de la Directiva 2006/112 se debe interpretar en el sentido de que excluye el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir el IVA pagado por él en concepto de adquisición intracomunitaria de un objeto de arte, a cuya entrega este sujeto pasivo aplica el régimen del margen de beneficio en virtud del artículo 316, apartado 1, letra b), de esta Directiva, incluso cuando el Derecho nacional del Estado miembro no excluya este derecho de deducción.»