SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 1 de abril de 2004 *

En el asunto C-320/02,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Regeringsrätten (Suecia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Förvaltnings AB Stenholmen

y

Riksskatteverket,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 26 *bis* de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994 (DO L 60, p. 16),

* Lengua de procedimiento: sueco.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. P. Jann, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. A. Rosas (Ponente) y S. von Bahr, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Förvaltnings AB Stenholmen, por el Sr. M. Ljungqvist, Verkställande direktör;

— en nombre del Riksskatteverket, por el Sr. L. Hamberg, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y L. Parpala, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de julio de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 10 de septiembre de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de septiembre siguiente, el Regeringsrätten (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 26 *bis* de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994 (DO L 60, p. 16; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Förvaltnings AB Stenholmen (en lo sucesivo, «Stenholmen»), sociedad sueca que tiene por actividades la gestión de escuelas de equitación y la compraventa de caballos, y el Riksskatteverket (Administración tributaria nacional), en relación con la tributación de la venta de caballos entrenados.

Marco jurídico

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva prevé que las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

4 El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 El artículo 5, apartado 2, de la misma Directiva da varios ejemplos de bienes corporales. No se refiere expresamente a los animales.

6 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

7 El artículo 26 *bis*, introducido en la Sexta Directiva por la Directiva 94/5, establece un régimen especial aplicable, en particular, a los bienes de ocasión.

8 Conforme a los considerandos tercero y quinto de la Directiva 94/5, este régimen especial tiene por objeto evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.

9 Para la consecución de este objetivo, el artículo 26 *bis*, parte B, de la Sexta Directiva prevé que el IVA se percibe sólo por el margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, cuando haya adquirido él mismo el bien sin poder deducir el IVA soportado, es decir, cuando le ha sido entregado:

«— por una persona que no sea sujeto pasivo,

o

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

o

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

o

— por otro sujeto pasivo revendedor, siempre que la entrega del bien por este otro sujeto pasivo revendedor haya estado sujeta al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al presente régimen especial.»

10 El artículo 26 *bis*, parte A, contiene las definiciones siguientes:

«[...]

d) "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;

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

[...]»

11 La adaptación del Derecho sueco al artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva se llevó a cabo mediante el capítulo 9a de la mervärdeskattelagen (Ley del IVA) (1994:200; en lo sucesivo, «ML»).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Stenholmen pretende comprar caballos jóvenes a particulares para entrenarlos como caballos de silla y posteriormente revenderlos. Al objeto de cerciorarse sobre las consecuencias fiscales de esta actividad, planteó la siguiente cuestión al Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho fiscal):

«¿Debe considerarse que un caballo, que se compra joven y sin domar a un particular (que no es criador) y que, tras ser entrenado como caballo de silla, es revendido, constituye un bien de ocasión en el momento de la reventa al que se aplican las normas de imposición del margen de beneficio?»

13 El Skatterättsnämnden dio una respuesta negativa a esta cuestión, mediante dictamen previo de 12 de noviembre de 2001. Este dictamen se basa, en particular, en los siguientes fundamentos, reproducidos en la resolución de remisión:

«De la definición del concepto de bien de ocasión ha de inferirse que, aparte de haber sido utilizado, el bien debe ser susceptible de recibir un nuevo uso, directamente o previa reparación. Por tanto, según esta definición, para apreciar si un bien es de ocasión debe tenerse en cuenta el momento de la adquisición del bien por el revendedor. Lo mismo cabe deducir de las disposiciones que definen el concepto de sujeto pasivo revendedor. El bien debe ser revendido, pues, en el estado en el que se haya adquirido o –debe suponerse– después de haber sido recuperado para su uso mediante reparación en el caso de que se haya deteriorado y no pueda destinarse a la función que se espera de dicho bien.

De ello se sigue que, antes de su venta y durante el período en que se encuentre en poder del revendedor, el bien no puede ser modificado ni adquirir de otro modo cualidades que influyan en su valor, salvo mediante reparación. Esta apreciación ha de entenderse válida con independencia de si las cualidades se adquieren a través de un proceso biológico o de cualquier otra manera. Los organismos vivos en crecimiento, ya se trate de animales o de vegetales, sufren durante su ciclo vital alteraciones tales que puede considerarse que están continuamente adquiriendo, en mayor o menor medida, nuevas cualidades que pueden influir en su valor.

Asimismo, ha de observarse que, con independencia del concepto de bienes de ocasión, no cabe duda alguna de que los bienes mencionados en el capítulo 9a de la ML son objetos inanimados que, con excepción de ciertos objetos de colección, han sido fabricados. En el lenguaje usual se reserva también el concepto de bienes de ocasión a este tipo de objetos y no se extiende a los organismos vivos. El propio término de "reparación" indica que se trata de objetos manufacturados que recuperan su función una vez reparados.

Habida cuenta de las anteriores consideraciones y del hecho de que, además, los animales de que se trata en el presente asunto adquieren las destrezas propias de un caballo de silla, destrezas que no poseían antes o que, por lo menos, no poseían en el mismo grado en el momento en el que fueron adquiridos por la empresa, el Skatterättsnämnden opina que la reventa de caballos no puede calificarse de entrega de bienes de ocasión.»

14 Stenholmen interpuso un recurso contra este dictamen previo ante el Regeringsrätten. El Riksskatteverket intervino en el procedimiento sustanciado ante dicho órgano jurisdiccional para solicitar la ratificación del dictamen previo impugnado.

15 En su resolución de remisión, el Regeringsrätten considera que los animales vivos constituyen bienes a efectos de la normativa comunitaria en materia de IVA. Sin embargo, alberga dudas acerca de la posibilidad de considerar que los animales vivos son bienes de ocasión en el sentido de la mencionada normativa.

16 Al estimar necesaria una interpretación del Derecho comunitario a este respecto, el Regeringsrätten decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1. ¿Puede considerarse que un animal es un bien de ocasión?

2. En caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión, ¿debe considerarse que constituye un bien de ocasión un animal que se compra a un particular (que no es criador) y que, tras ser entrenado para un uso concreto, es revendido?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Procede examinar ambas cuestiones conjuntamente.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

18 Todas las partes reconocen que los animales son bienes en el sentido de la Sexta Directiva.

19 Por lo que respecta a la primera cuestión, Stenholmen y la Comisión estiman que un animal puede considerarse un bien de ocasión, conforme al artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva, aun cuando se compre a un particular (que no sea criador) y, tras ser entrenado para un uso concreto, sea revendido.

20 Recuerdan que el objetivo del régimen especial aplicable a los bienes de ocasión es evitar la imposición cumulativa y subrayan que excluir a los animales del ámbito de aplicación de dicho régimen comprometería el mencionado objetivo. Stenholmen precisa que quienes se dedican al comercio de animales estarían en desventaja en comparación con quienes comercian con otros bienes de ocasión.

21 En lo que atañe a la segunda cuestión, Stenholmen y la Comisión consideran que la calificación de bien de ocasión depende sólo de los criterios contenidos en el artículo 26 *bis*, parte B, de la Sexta Directiva, es decir, fundamentalmente de la imposibilidad de deducir el IVA soportado. No deberían tenerse en cuenta ni la condición del vendedor ni el uso futuro que vaya a darse al animal.

22 El Riksskatteverket sostiene esencialmente los mismos argumentos que fundamentan el dictamen previo del Skatterättsnämnden. Subraya que el valor de la cesión futura de un caballo que se revenda tras haber sido entrenado para un uso concreto resulta principalmente del proceso de entrenamiento y que sería económicamente injusto y contrario a la intención del legislador no gravar más que el valor económico generado en la fase final del ciclo económico, cuando se haya comprado el caballo a un particular o a cualquier otra persona que no sea sujeto pasivo.

Respuesta del Tribunal de Justicia

23 En primer lugar, procede señalar que, como se desprende de la sentencia de 21 de junio de 1988, Tattersalls (10/87, Rec. p. 3281), los animales son bienes corporales en el sentido del artículo 5 de la Sexta Directiva.

24 Asimismo, hay que destacar que el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva no indica en absoluto que el régimen especial aplicable a las entregas de bienes de ocasión no incluya las entregas de animales como los caballos.

25 Por el contrario, tal como afirma la Abogado General en el punto 34 de sus conclusiones, la intención del legislador de evitar la doble imposición, recogida expresamente en los considerandos tercero y quinto de la Directiva 94/5, se vería frustrada si se excluyeran estas entregas del régimen especial aplicable a los bienes de ocasión. En efecto, si la entrega de un animal, en este caso un caballo, por un sujeto pasivo revendedor, que lo ha adquirido a un particular y lo ha revendido tras su entrenamiento, se grava por la totalidad de su precio, se incurre, en principio, en una doble imposición, puesto que en el precio, por considerable que sea la parte atribuible al entrenamiento, siempre quedará una parte que corresponda al precio de compra y que incorpore, en la práctica totalidad de los casos, un importe de IVA soportado por el particular que ni éste ni el sujeto pasivo revendedor pueden deducir.

26 En consecuencia, no puede admitirse la interpretación restrictiva propuesta por el Riksskatteverket de los términos «directamente o previa reparación», que figuran en la definición de los bienes de ocasión del artículo 26 *bis,* parte A, de la Sexta Directiva. En este contexto, poco importa que el incremento del valor del animal de que se trate no se deba a una «reparación», en el sentido estricto del término, sino, por ejemplo, a un proceso biológico o al entrenamiento del animal.

27 Además, procede señalar que el sistema común del IVA tiene por objetivo, en principio, gravar el valor económico añadido en las diferentes fases del proceso de producción y distribución, hasta la fase del consumo final, por los sujetos pasivos que actúen como tales, en el sentido de la Sexta Directiva. Es evidente que en una situación como la del procedimiento principal sería contrario a tal sistema gravar la totalidad del precio de venta exigido por el sujeto pasivo revendedor, en vez del mero valor económico añadido mientras el animal estuvo en su poder.

28 De ello se deriva que, en contra de lo que sostiene el Riksskatteverket, no es económicamente injusto ni contrario a la intención del legislador comunitario gravar únicamente el valor económico añadido en esta última fase del ciclo económico.

29 De todas estas consideraciones se desprende que procede responder a las cuestiones planteadas del siguiente modo:

— El artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los animales vivos pueden considerarse bienes de ocasión conforme a dicho artículo.

— Puede considerarse que constituye un bien de ocasión en el sentido del mencionado artículo un animal que se compra a un particular (que no es criador) y que, tras ser entrenado para un uso concreto, es revendido.

Costas

30 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Regeringsrätten mediante resolución de 10 de septiembre de 2002, declara:

1) **El artículo 26 *bis* de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, debe interpretarse en el sentido de que los animales vivos pueden considerarse bienes de ocasión conforme a dicho artículo.**

2) **Puede considerarse que constituye un bien de ocasión en el sentido del mencionado artículo un animal que se compra a un particular (que no es criador) y que, tras ser entrenado para un uso concreto, es revendido.**

Jann Rosas von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 1 de abril de 2004.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

V. Skouris