Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 10 de abril de 2018 [1]

Asunto C-154/17

SIA «E LATS»
con intervención de:
Valsts ieņēmumu dienests

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia)]

«Petición de decisión prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Concepto de "bienes de ocasión" — Concepto de "metales preciosos o piedras preciosas"»

I. Introducción

1. SIA «E LATS» es un comerciante y un sujeto pasivo a efectos del IVA. Ofrece préstamos a particulares en los que la garantía son bienes que contienen metales preciosos o piedras preciosas. SIA «E LATS» revende a otros comerciantes los bienes pignorados y no redimidos, principalmente para extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en ellos. Estos otros comerciantes son sujetos pasivos del IVA.

2. SIA «E LATS» aplicó a estas operaciones de reventa el régimen especial del IVA para los bienes de ocasión. La autoridad tributaria competente, sin embargo, no entendió que resultase aplicable ese régimen especial. Consideró que los bienes que revende SIA «E LATS» no eran bienes de ocasión en el sentido de la normativa tributaria aplicable. En consecuencia, exigió a SIA «E LATS» el pago de un importe adicional de IVA.

3. En este contexto, la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia) pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la interpretación de la disposición específica de la Directiva 2006/112/CE (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»),[2] que regula el IVA aplicable a los bienes de ocasión. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en concreto, por el alcance de la excepción relativa a «los metales preciosos o las piedras preciosas» incluida en la definición de «bienes de ocasión». Asimismo pregunta si ciertas características de la operación de reventa afectan al alcance de dicha excepción.

1 Lengua original: inglés.

2 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

II. Marco jurídico

A. Directiva del IVA

4. El considerando 51 de la Directiva dispone que «conviene adoptar un régimen comunitario de imposición aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, a fin de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos».

5. En el título XII, capítulo 4, de la Directiva del IVA se incluyen las normas sobre el régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Más concretamente, el artículo 311 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«1. 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;

[…]».

B. Derecho letón

6. El artículo 138 de la Pievienotās vērtības nodokļa likums (Ley sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone la aplicación de un régimen especial del IVA a las operaciones con bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades. Según la resolución de remisión, esta disposición es la que aplica, entre otros, el artículo 311 de la Directiva del IVA.

7. De dicha resolución de remisión se desprende que existen otras normas nacionales pertinentes, previstas en los artículos 183 y 184 del Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17, Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai (Reglamento n.º 17 del Consejo de Ministros, de 3 de enero de 2013, sobre el procedimiento para la aplicación de las disposiciones de la Ley del IVA y distintos requisitos para el pago y la administración del IVA; en lo sucesivo, «Reglamento n.º 17»). El artículo 183 del Reglamento n.º 17 define los bienes de ocasión como objetos corporales que hayan sido utilizados y que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o después de su transformación o reparación, distintos de obras de arte, objetos de colección o antigüedades. El artículo 184 del mismo Reglamento excluye los metales preciosos o piedras preciosas del concepto de «bienes de ocasión», y precisa al mismo tiempo que los artículos que contienen metales preciosos o piedras preciosas estarán incluidos en el concepto de «bienes de ocasión» en caso de entregarse o transferirse para su venta por el vendedor, como se menciona en el artículo 138 de la Ley del IVA. Además, el artículo 184, segunda frase, establece que los artículos que corresponden a los capítulos 71, 82, 83, 90 o 96 de la nomenclatura combinada se consideran artículos que contienen metales preciosos o piedras preciosas.

III. Hechos, procedimiento nacional y cuestiones prejudiciales planteadas

8. SIA «E LATS» (en lo sucesivo, «recurrente») es comerciante y sujeto pasivo a efectos del IVA. Ofrece préstamos a particulares que, según la resolución de remisión, no están obligados a pagar el IVA. Al conceder los préstamos, acepta como prenda bienes que contengan metales preciosos o piedras preciosas, como cadenas, colgantes, anillos, alianzas, cucharas y materiales dentales.

9. La recurrente revendía los bienes pignorados y no redimidos a otros comerciantes, que también son sujetos pasivos del IVA. Los bienes se clasificaban según los metales que contenían y su ley. Se revendían al peso para poder extraer los metales preciosos o piedras preciosas que contenían (en lo sucesivo, «operaciones controvertidas»).

10. La recurrente aplicó el régimen especial del IVA de los bienes de ocasión a las operaciones controvertidas, con arreglo a lo previsto en el artículo 138 de la Ley del IVA.

11. El Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria, Letonia) estimó que los bienes que revendía la recurrente constituían desechos, no bienes de ocasión, por lo que no cabía aplicar el régimen especial del IVA. Por consiguiente, adoptó una resolución por la que exigía a la recurrente el pago de un importe adicional de IVA.

12. La recurrente interpuso recurso de anulación contra la citada resolución. La Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) desestimó el recurso al considerar que la recurrente había aplicado incorrectamente el artículo 138 de la Ley del IVA a las operaciones controvertidas. Estimó que los bienes de oro, plata y otros materiales preciosos habían sido vendidos por la recurrente en calidad de desechos y no de bienes de ocasión.

13. El asunto se encuentra actualmente pendiente ante la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo), que es el órgano jurisdiccional remitente. Este último ha señalado que es posible considerar que el régimen especial contemplado en el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA no se aplica a los bienes que contengan metales preciosos o piedras preciosas que no se venden como bienes de ocasión, sino únicamente para la extracción de los metales preciosos o piedras preciosas que contienen. El citado tribunal considera que dichos bienes no son «bienes de ocasión», sino «metales preciosos o piedras preciosas». Y aprecia asimismo que, en este sentido, el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA no permite margen de discrecionalidad a los Estados miembros.

14. En estas circunstancias, la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que pueden considerarse bienes de ocasión unos artículos usados adquiridos por un comerciante que contienen metales preciosos o piedras preciosas (como en el caso de autos) y que se revenden principalmente para extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en ellos?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, a efectos de limitar la aplicación del régimen especial, ¿es relevante que el comerciante conozca el propósito del comprador posterior de extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en los artículos usados, o son relevantes las características objetivas de la operación (la cantidad de productos, el estatuto jurídico de la contraparte en la operación, etc.)?»

15. Han presentado observaciones escritas el Gobierno letón y la Comisión Europea. El Gobierno letón, la Comisión y la recurrente formularon también observaciones orales en la vista que se celebró el 25 de enero de 2018.

IV. Análisis

16. Las presentes conclusiones se estructuran del modo siguiente. En primer lugar, expondré el alcance y la lógica del concepto de «bienes de ocasión» que se define en el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA (A). En segundo lugar, pasaré a analizar la excepción creada por dicha disposición para los metales preciosos o piedras preciosas, intentando reflejar la finalidad y la lógica de dicha excepción (B). A continuación, sobre la base de estas consideraciones generales, ofreceré algunas orientaciones en relación con las circunstancias pertinentes que deben tenerse en cuenta para determinar si los bienes controvertidos pueden calificarse de bienes de ocasión (C).

A. El concepto de «bienes de ocasión»

17. El artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA define los bienes de ocasión como «los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, y que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades, ni metales preciosos o piedras preciosas con arreglo a la definición de los Estados miembros».

18. Por lo tanto, para poder estar comprendidos en la definición que establece el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, los bienes en cuestión deben cumplir dos requisitos positivos: constituir i) «bienes muebles corporales» ii) «[bienes] susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación»; y uno negativo iii): «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».

19. No hay duda de que los bienes controvertidos son «bienes muebles corporales». Así pues, el primer requisito se cumple manifiestamente. El objeto de controversia en el presente asunto se refiere a la lectura combinada del segundo requisito (positivo) y su relación exacta con el tercero (negativo).

20. A fin de evaluar dicha interacción, examinaré en primer lugar los objetivos perseguidos por el régimen especial del IVA para los bienes de ocasión (1), antes de ocuparme del primero de los elementos controvertidos de la definición, es decir, ser «susceptibles de nueva utilización» (2).

1. Objetivos del régimen especial del IVA aplicable a los bienes de ocasión

21. Los bienes de ocasión están sujetos al régimen impositivo especial del margen de beneficio obtenido, que constituye una excepción al régimen común del IVA: en lugar de calcularse en función del precio de venta, el IVA adeudado se calcula por la diferencia entre el precio de compra y el de venta de los bienes. [3]

22. El régimen del margen de beneficio constituye una excepción al régimen general del IVA. Por tanto, el alcance de los bienes incluidos en dicho régimen deberá interpretarse de forma restrictiva, [4] sin ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo buscado. [5]

3 Véase el capítulo 4, sección 2, subsección 1, de la Directiva del IVA («Régimen del margen de beneficio»). A tenor del artículo 313, apartado 1, «los Estados miembros aplicarán a las entregas de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades efectuadas por sujetos pasivos revendedores un régimen especial de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, de conformidad con las disposiciones establecidas en la presente subsección». En virtud del artículo 315, la «base imponible de las entregas de bienes [*entre otros*, los bienes de ocasión] 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».

4 En relación con la interpretación del artículo 314 de la Directiva del IVA, véase la sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389), apartado 23 y jurisprudencia citada.

5 Sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753), apartado 35 y jurisprudencia citada.

23. Sin embargo, los metales preciosos y las piedras preciosas están excluidos del concepto de «bienes de ocasión» (y, por ende, de la excepción al régimen del margen de beneficio). Por consiguiente, dicho concepto constituye efectivamente *una excepción a una excepción*, lo que supone que los bienes comprendidos en la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas revierten al régimen general del IVA. [6]

24. Del considerando 51 de la Directiva del IVA se desprende que el régimen especial del IVA de los bienes de ocasión se introdujo con el fin de evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia. [7] Mientras 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», [8] el IVA recaudado en relación con los bienes de ocasión plantea el problema específico de soportar la carga del IVA dos veces.

25. Este será el caso cuando un comerciante que sea sujeto pasivo adquiera bienes de una persona que no sea sujeto pasivo y abone el IVA incluido en el precio de compra, mientras que el comerciante no puede deducirlo posteriormente. Dicho de otro modo, cuando una persona que no sea sujeto pasivo adquiere bienes, debe pagar el IVA aplicable como parte del precio de compra. Cuando esa persona vende dichos bienes a un sujeto pasivo revendedor, este último no dispone, en principio, de la posibilidad de deducir el IVA pagado inicialmente e incluido en el precio de compra. De este modo, el sujeto pasivo revendedor debe volver a pagar el IVA, con lo que tiene lugar una doble imposición. Esta es, precisamente, la situación que intenta evitar el régimen especial del IVA de los bienes de ocasión al estipular que el IVA adeudado por el sujeto pasivo revendedor se determina sobre la base de la diferencia entre el precio de compra y el de venta. [9]

26. En este sentido, el Tribunal de Justicia ya explicó que «gravar sobre la totalidad del precio de venta la entrega de bienes de ocasión [...] por un sujeto pasivo revendedor, cuando el precio al que este adquirió dichos bienes incorpora una cuota de IVA que fue abonada por una persona incluida en uno de los grupos contemplados en el artículo 314, letras a) a d), de la Directiva [del IVA] y que ni esta persona ni el sujeto pasivo revendedor han podido deducir implica una doble imposición». [10]

27. Esta acumulación de tributación en el contexto de los bienes de ocasión se reconoció muy pronto. [11] La Comisión señaló a este respecto que la falta de normas especiales en relación con los objetos de arte, de colección o antigüedades y bienes de ocasión dio lugar al supuesto en que «un artículo acabado que se reintroduce en el circuito económico volvería a estar sujeto al impuesto sobre el valor añadido y el sujeto pasivo que desee revender el artículo no podrá deducir el impuesto incluido en el precio de compra del mismo. […] La diferencia en la carga fiscal constituiría un incentivo para eludir los canales comerciales normales». [12]

6 Véase, en un contexto diferente, la sentencia de 15 de enero de 2002, Libéros/Comisión (C-171/00 P, EU:C:2002:17), apartado 27. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Zoological Society (C-267/00, EU:C:2001:698), punto 19.

7 Este doble objetivo ha sido reiterado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118), apartados 47 y 48.

8 Sentencia de 1 de abril de 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213), apartado 27.

9 Véase, en este sentido, por ejemplo, la sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753), apartados 38 a 41.

10 Sentencia de 18 de mayo de 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389), apartado 26 y jurisprudencia citada. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia de 1 de abril de 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213), apartado 25.

11 Véase la sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, EU:C:1989:608), apartado 16. Véase, por analogía, la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne/Finanzamt München III (C-50/88, EU:C:1989:262), apartados 9 a 10. Véase, asimismo, el punto 1.2 del dictamen del Comité Económico y Social, de 21 de junio de 1989, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifican los artículos 32 y 28 de la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO 1989, C 201, p. 6).

12 Véase la propuesta de Directiva del Consejo, de 11 de enero de 1978, Séptima 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 aplicable a los objetos de arte, los objetos de colección, las antigüedades y los bienes de ocasión (DO 1978, C 26, p. 2).

2. Susceptibilidad de nueva utilización

28. El Tribunal de Justicia ya interpretó, en la sentencia Sjelle Autogenbrug, el segundo requisito que establece el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva, esto es, que los bienes sean «susceptibles de nueva utilización». Aquel asunto concernía a los vehículos que se encontraban al final de su vida útil y que habían sido adquiridos para venderse como piezas de recambio. El Tribunal de Justicia explicó que debía examinarse la condición de ser «susceptibles de nueva utilización» basándose en si el objeto controvertido había «*conservado las funcionalidades*» que poseía en estado nuevo.[13] El Tribunal de Justicia afirmó que el concepto de «bienes de ocasión» no excluye «los bienes muebles corporales susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, procedentes de otro bien al que estaban incorporados como partes constitutivas. En efecto, la circunstancia de que un bien usado constitutivo de otro bien se separe de este no pone en entredicho la calificación del bien extraído como "bien de ocasión", siempre que pueda ser reutilizado "directamente o previa reparación"».[14]

29. En consecuencia, el elemento clave de la definición del requisito de ser «susceptibles de nueva utilización» es haber *conservado las funcionalidades del mismo tipo que las que poseía en estado nuevo*. Sin embargo, en el contexto del presente asunto, el cumplimiento real del citado requisito es, precisamente, la base de la discordia entre las partes.

30. En la vista, la recurrente alegó, en esencia, que el requisito de ser «susceptibles de nueva utilización» se cumple en tanto en cuanto los bienes controvertidos, como, por ejemplo, anillos, pueden seguir utilizándose como anillos con independencia de si se venden al peso (lo cual, según la recurrente, no es un fenómeno infrecuente en el negocio de la joyería). Incluso un anillo con una inscripción (como puedan ser las palabras «para siempre») puede considerarse susceptible de nueva utilización, ya que, evidentemente, sigue siendo un anillo y puede seguir llevándose puesto.

31. Esta postura de la recurrente en relación con el requisito de ser «susceptibles de nueva utilización» no la comparte el Gobierno letón. Dicho Gobierno reconoce que, en virtud del Derecho nacional, en particular del artículo 184 del Reglamento n.º 17,[15] los artículos que contengan metales preciosos o piedras preciosas se consideran bienes de ocasión. Al mismo tiempo, según dicho Gobierno, estos artículos pueden clasificarse como bienes de ocasión únicamente si siguen siendo susceptibles de una nueva utilización *del mismo tipo*, y siempre y cuando la tasación que se haga de ellos se base en su valor *individual*; lo cual, según prosigue dicho Gobierno, no es el caso de los bienes controvertidos, que se vendían al peso y como desechos, en función de los elementos valiosos que podían extraerse de ellos.

32. En la vista, la recurrente explicó detalladamente que solo el 5 % de los bienes pignorados y no redimidos, objeto de examen por parte de las autoridades tributarias en el procedimiento principal, no eran susceptibles de nueva utilización y que su reparación habría sido demasiado costosa. La recurrente sostuvo asimismo que se tasaron y vendieron otros bienes por separado al por menor o a granel, en cuyo caso su precio se estableció en relación con su peso. Estos bienes eran, según la recurrente, susceptibles de nueva utilización sin necesidad de reparación. La recurrente alegó en la vista que las citadas características de ese 5 % de bienes no redimidos afectaron a las conclusiones de la autoridad tributaria respecto al conjunto de bienes objeto de examen. En consecuencia, se aplicó el tratamiento del IVA reservado para el 5 % de los bienes considerados en su totalidad.

13 Sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), apartados 32 a 33. El subrayado es mío.

14 Sentencia de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), apartado 31.

15 Véase el punto 7 de las presentes conclusiones.

33. La Comisión considera que los bienes objeto de controversia no eran susceptibles de nueva utilización, debido a su propia naturaleza (materiales dentales) o a su estado (demasiado dañados, o personalizados). El incumplimiento del requisito de ser susceptibles de nueva utilización, a juicio de la Comisión, se demuestra, además, por las circunstancias en que tuvo lugar la operación controvertida.

34. En el análisis del presente asunto, en particular ante el Tribunal de Justicia, es de vital importancia comprender sus elementos de hecho pertinentes de forma precisa. Sin embargo, corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales nacionales efectuar la apreciación de los hechos. Este tribunal está vinculado por la presentación previa de los hechos realizada por el órgano jurisdiccional remitente. Quisiera dejar claro este aspecto, habida cuenta de las exposiciones de hechos formuladas en particular por la recurrente, cuyo propósito era en esencia convencer a este tribunal de que las autoridades y, de manera implícita, los órganos jurisdiccionales nacionales omitieron hechos pertinentes o los apreciaron de manera incorrecta.

35. Por tanto, el punto de partida del análisis jurídico al amparo del Derecho de la Unión se fundamenta en la descripción de los bienes realizada por el órgano jurisdiccional remitente en su resolución de remisión y reflejada en el tenor de la primera cuestión prejudicial. Así pues, doy por sentado que, como se indica en la primera cuestión prejudicial, la recurrente revendía los artículos elaborados con metales preciosos o piedras preciosas *para extraer estos*, es decir, para reutilizar los artículos *como materia prima*.

36. De ser ese el caso, lo que debe determinar y apreciar exclusivamente el órgano jurisdiccional nacional remitente, mi propuesta es que, ante tal situación, y por las razones que explicaré pormenorizadamente en los puntos siguientes de las presentes conclusiones, sí se aplica la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas. Estos bienes, conforme a la descripción del órgano jurisdiccional remitente, no son bienes de ocasión y están incluidos en el ámbito del régimen general del IVA.

37. Sin embargo, más allá de la apreciación esencialmente fáctica de la naturaleza de una operación en particular, subyace un problema más profundo que ya he esbozado y que, entiendo, es lo que propicia la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional nacional: la relación existente entre la condición de ser *susceptibles de nueva utilización* y la excepción de *los metales preciosos o las piedras preciosas*. Estoy de acuerdo en que resulta difícil desarrollar dicha relación, ya que el segundo requisito del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA se define por el uso (*funcionalidad*) del bien de que se trata, mientras que el tercero —la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas— se define por el *material* en cuestión. Si a semejante complejidad se añade el hecho de que el segundo requisito lo establece el Derecho de la Unión, en tanto que la definición del tercero se deja expresamente a los Estados miembros, es evidente que estas dos definiciones probablemente entrarán en conflicto o se solaparán.

38. Las observaciones orales formuladas en la vista pusieron de manifiesto las dudas existentes acerca de dicha relación: ¿excluye el hecho de que un anillo usado esté fabricado con oro de forma automática dicho anillo del concepto de «bienes de ocasión» (y del régimen del margen de beneficio) porque, además de ser un artículo usado y ser susceptible de nueva utilización, está hecho de un metal precioso? ¿O su condición de usado y de ser susceptible de nueva utilización prevalece sobre la cualidad de metales preciosos o piedras preciosas, lo que significaría que cualquier objeto ya usado que sea susceptible de nueva utilización y contenga metales preciosos o piedras preciosas debe considerarse en cualquier caso un bien de ocasión y, por tanto, incluirse en el régimen del margen de beneficio?

39. A fin de establecer la relación exacta que existe entre estos dos conceptos, deberán definirse en primer lugar el objetivo específico, la lógica y los antecedentes legislativos de la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas.

B. La excepción de los metales preciosos o piedras preciosas

40. De una primera lectura del texto del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA parece claro que los «metales preciosos o piedras preciosas», simplemente se excluyen del concepto de «bienes de ocasión», al igual que los «objetos de arte», los «objetos de colección» y las «antigüedades».

41. No obstante, esta aparente similitud debe considerarse en su contexto. Se excluyen del concepto de «bienes de ocasión» los «objetos de arte», los «objetos de colección» y las «antigüedades»; pero siguen incluidos en el régimen del margen de beneficio. Para ello, simplemente se definen en disposiciones distintas de la Directiva del IVA.[16] En cambio, los metales preciosos y piedras preciosas están excluidos del concepto de «bienes de ocasión» (y, por ende, del régimen del margen de beneficio). Por otra parte, la definición de «metales preciosos o piedras preciosas» se deja expresamente a los Estados miembros.

42. Dado que el examen de la redacción del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA (incluidas sus distintas versiones lingüísticas) no ilustra más las relaciones exactas entre los conceptos de la idoneidad para el uso y la excepción de metales preciosos o piedras preciosas, analizaré los antecedentes legislativos de esta excepción (1) antes de considerar su objetivo y finalidad (2).

1. Antecedentes legislativos

43. La primera propuesta[17] que examinó los metales preciosos o piedras preciosas en el contexto del régimen del margen de beneficio definía el concepto de «bienes de ocasión» como «los bienes muebles que no sean [objetos de arte, objetos de colección y antigüedades] que se hayan utilizado y sean adecuados para la reutilización directamente o previa reparación».[18] Curiosamente, el artículo 3, apartado 4, de dicha propuesta establecía que el régimen de los bienes de ocasión «no se aplica a las entregas de *bienes de ocasión fabricados con oro o con otros metales preciosos o que contengan piedras preciosas*».[19] Al mismo tiempo, la definición propuesta de «objetos de arte», «objetos de colección» y «antigüedades» incluía los bienes fabricados con oro u otros metales preciosos o que contuvieran piedras preciosas si el valor de dichos materiales preciosos no superaba el 50 % del precio de venta.[20] Esta propuesta sin embargo se retiró en noviembre de 1987 por falta de consenso.

44. En otra de las propuestas,[21] que llevó en última instancia a la adopción de la Directiva 94/5/CE,[22] la Comisión sugirió que los objetos fabricados con oro u otros metales preciosos o con piedras preciosas, cuando el valor de estos materiales no superara el 50 % de su precio de venta, siguiera beneficiándose del régimen especial aplicable, en particular, a los bienes de ocasión.[23]

16 Véanse las partes A, B y C del anexo IX de la Directiva del IVA.

17 Propuesta de Directiva del Consejo, de 11 de enero de 1978, Séptima 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 aplicable a los objetos de arte, los objetos de colección, las antigüedades y los bienes de ocasión (DO 1978, C 26, p. 2). Esta propuesta fue modificada posteriormente, pero estas modificaciones carecen de pertinencia en el presente contexto (DO 1979, C 136, p. 8).

18 Véase el artículo 3 de la propuesta, citada en la nota 17 (DO 1978, C 26, p. 2).

19 El subrayado es mío.

20 Véase el artículo 2, apartado 4, de la propuesta, citada en la nota 17.

21 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifican los artículos 32 y 28 de la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, COM(88) 846 final (DO 1989, C 76, p. 10).

22 Directiva del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO 1994, L 60, p. 16).

23 Véase el artículo 1 de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifican los artículos 32 y 28 de la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, COM(88) 846 final (DO 1989, C 76, p. 10).

45. El Comité Económico y Social respaldó la introducción del régimen especial y dio el visto bueno a la exclusión de los metales preciosos y piedras preciosas. Sin embargo, se opuso a que el ámbito de aplicación del régimen especial debiese depender del valor de los materiales incorporados. Señaló que «[…] el criterio distintivo propuesto por la Comisión, consistente en incluir en el régimen particular a los objetos fabricados con metales o piedras preciosas solo cuando el valor de las materias incorporadas no supere el 50 % del precio de venta, resulta algo arbitrario. La dificultad de valoración objetiva se prestaría probablemente a múltiples protestas y a fraudes. Quizás hubiera sido más práctico excluir del régimen particular los objetos que pueden volver a ser utilizados como material de trabajo». [24]

46. La versión adoptada de la Directiva 94/5 insertaba un nuevo artículo 26 *bis*, [25] que establecía la mera exclusión de los metales preciosos y piedras preciosas, sin hacer referencia al valor que estos elementos representan en el objeto en su conjunto.

47. A la luz de lo anterior, la idea de la exclusión de los bienes *fabricados con* metales preciosos o piedras preciosas o que *contengan* piedras preciosas de este régimen, así como la idea de un umbral del 50 %, figuraban en el proceso legislativo como elementos pertinentes para la delimitación de los regímenes especiales en el caso de, entre otros, los bienes de ocasión.

48. Sin embargo, aunque instructivos respecto a todos los problemas de índole práctica hallados, los antecedentes legislativos no revelan las razones precisas que han conducido a la exclusión de los metales preciosos y piedras preciosas del régimen del margen de beneficio. Para poder comprenderlas, es preciso recurrir a la lógica inherente (lógica económica) de los bienes fabricados con metales o piedras preciosas.

2. Lógica y finalidad económicas

49. La naturaleza de los objetos fabricados con metales preciosos o piedras preciosas o que los contengan es específica. [26] Su función (y su valor) es doble. Dependiendo de la calidad y del estado de cada bien específico, este constituirá no solo un objeto específicamente elaborado o diseñado dotado de una cierta funcionalidad (valor funcional), sino que, además, conservará el valor intrínseco que atribuye la sociedad a los metales preciosos o piedras preciosas (el valor intrínseco «material»).

50. El problema práctico que han evidenciado los complejos antecedentes legislativos del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA es que, teniendo en cuenta la amplia variedad existente de objetos fabricados o que contienen elementos de metales preciosos o piedras preciosas, es difícil definir un criterio abstracto que, en general, permita evaluar la importancia relativa de cada uno de estos tipos de valor.

51. En un extremo del espectro, ciertamente puedo usar una pepita de oro de pisapapeles, y también puede venderse y reutilizarse como pisapapeles. Sin embargo, es muy poco probable que el precio de semejante pisapapeles se fije teniendo en cuenta su innegable eficacia para impedir que se vuelen unos documentos, incluso aunque se levantase una ráfaga fuerte de viento; su precio se establecerá más bien en función del precio actual de mercado del oro. En tal caso, el precio del artículo será el precio de la materia prima de la que se compone.

24 Apartado 3.1 del Dictamen, de 21 de junio de 1989, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifican los artículos 32 y 28 de la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO 1989, C 201, p. 6).

25 «A. […]: 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».

26 Véase, por analogía y en relación con el oro de inversión, la sentencia de 26 de mayo de 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354), apartado 41.

52. En el otro extremo, por ejemplo, cabe imaginar un aparato médico complejo y costoso fabricado, entre otras cosas, con varios metales preciosos, o incluso piedras preciosas. El valor de los metales preciosos o piedras preciosas del aparato médico podría ser, en sí mismo, considerable, pero es probable que su valor funcional, si se revende mientras continúe en pleno funcionamiento, sea muy superior al valor de los materiales preciosos empleados para su fabricación.

53. No obstante, dejando a un lado estos fascinantes ejemplos, es evidente que, a efectos de la aplicación del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA, la primera hipótesis es la pertinente al caso. Existe toda una gama de objetos elaborados con metales preciosos, o que los contienen, cuyo valor como objetos dotados de cierta funcionalidad no es ni mucho menos evidente. Pero estos objetos se siguen comercializando debido a los materiales preciosos que contienen. En el presente asunto, parece tratarse, en particular, de materiales dentales o de piezas de cubertería o joyas que se han roto.

54. Por lo tanto, es evidente que los objetos fabricados con metales preciosos o piedras preciosas tienen un «valor almacenado» que es independiente de si la funcionalidad inicial del objeto concreto también se mantiene. Por esta razón, al fin y al cabo, a los metales y piedras se los denomina *preciosos*, se han librado guerras por poseerlos y el descubrimiento de un tesoro oculto que contiene monedas, anillos y joyas de una reina desconocida convierte a la afortunada descubridora en una mujer rica,[27] a pesar incluso de que prefiera joyas modernas, más ligeras, para usar a diario.

55. Habida cuenta de esta lógica económica, la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas estaría por tanto dirigida a situaciones en las que, dicho de manera sencilla, o bien se pierde la funcionalidad original de los bienes de ocasión o bien, en el contexto de la operación en cuestión, carece de relevancia. Estos bienes ya no se revenden por su funcionalidad, sino por el valor intrínseco de la materia prima de la que se componen. En consecuencia, dichos bienes abandonan el ciclo económico específico de los bienes de ocasión, y entran en un nuevo ciclo económico de materias «primas» sirviendo efectivamente como materia para la elaboración de nuevos artículos fabricados con metales preciosos o piedras preciosas.

56. Por último, y a modo de elemento de analogía sistémica más amplia, cabe señalar que consideraciones similares llevaron al legislador de la Unión a eximir del IVA el oro de inversión por completo.[28] En la pertinente propuesta que introdujo el régimen especial del oro, la Comisión señaló el problema de la remanencia del impuesto y la doble imposición que constituyen «la razón de ser del régimen especial propuesto […] para los objetos de ocasión, artísticos, antigüedades y bienes de colección. […] En cambio, el oro, como objeto de inversión, es susceptible de dar lugar a un número ilimitado de transacciones. […] Cualquier sistema de imposición del margen minimiza pero no suprime completamente los efectos del impuesto remanente ya que este no cesa de incrementarse en función de la longitud del ciclo económico ya que el impuesto sobre el margen se incorpora al precio y no puede ser deducido por el siguiente comprador. El valor especialmente elevado del oro, así como el gran número de transacciones sucesivas de que puede ser objeto, amplificarían el fenómeno».[29]

27 Sometiéndose, naturalmente, a la legislación nacional pertinente.

28 Véase el artículo 346 de la Directiva del IVA. El artículo 344 de la Directiva del IVA define «oro de inversión».

29 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable al oro [COM (92) 441 final, pp. 6 y 7]. Dicha propuesta condujo a la Directiva 98/80/CE del Consejo de 12 de octubre de 1998 por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable al oro de inversión (DO 1998, L 281, p. 31).

57. La exención aplicable al oro de inversión proviene del hecho de que se considera que «[tiene] un carácter similar a otras inversiones financieras exentas de impuestos».[30] En cambio, dejan de estar presentes los motivos de la exención si el oro de inversión se transforma, por ejemplo, en artículos de joyería. Sigue siendo el mismo material, aunque su función en el ciclo económico se examine de forma diferente.[31]

3. La facultad de apreciación de los Estados miembros y sus límites

58. Por último, el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA establece que la consideración de los metales y piedras preciosos se hará con arreglo a la *definición de los Estados miembros*.

59. Sin embargo, este amplio margen de apreciación del que disponen los Estados miembros a la hora de establecer los requisitos para la aplicabilidad de la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas no es ilimitado. Pueden mencionarse dos tipos de límites a modo de conclusión de este apartado: generales y específicos.

60. Por lo que respecta a los límites *generales* aplicables a las excepciones de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha reconocido que, al aplicar las excepciones, los Estados miembros deberán respetar, en particular, los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal,[32] teniendo en cuenta el objetivo[33] que persigue la Directiva del IVA.

61. El límite *específico* se sitúa en línea con el objetivo concreto de la disposición objeto de interpretación, es decir, en el presente procedimiento, el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA. Es de nuevo evidente que esta disposición deja a los Estados miembros un amplio margen de apreciación respecto a la definición del concepto de «metales preciosos o piedras preciosas», en particular en el caso de la definición de los tipos de metales preciosos y piedras preciosas, así como la naturaleza de los bienes en cuestión. No obstante, el ejercicio de esa facultad de apreciación no puede privar al concepto de «bienes de ocasión» de su contenido propio mediante una definición excesivamente restrictiva de lo que constituye o no metales preciosos y piedras preciosas. La consecuencia de ello sería que los bienes que contuvieran metales preciosos o piedras preciosas seguirían incluyéndose eternamente en la categoría de bienes de ocasión, independientemente de que mantuvieran su uso y su funcionalidad.

62. Dicho de otro modo, debe respetarse la lógica económica esencial de la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas. Para que un objeto permanezca en el régimen del margen de beneficio aplicable a los bienes de ocasión, deberá conservarse en cierta medida la funcionalidad del bien en cuestión además del contenido de material valioso.[34]

30 Considerando 53 de la Directiva del IVA.

31 Como se reconoce en el considerando 27 de la Directiva del IVA. Véase, asimismo, el artículo 82 de la Directiva del IVA. Véase, además, el considerando 4 de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Sexta Directiva en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del IVA y de contribución a la lucha contra la evasión y el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones [COM(2005) 89 final].

32 Respecto a los diferentes aspectos de la Directiva del IVA (o de sus predecesoras) cuya definición corresponde a los Estados miembros, véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartados 51 a 54; de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04, EU:C:2006:257), apartados 27 a 36; de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), apartados 41 a 49; de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartados 31 a 33; de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartados 37 y 38, o de 13 de marzo de 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139), apartado 42.

33 Véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04, EU:C:2006:257), apartado 35; de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), apartado 43, y de 13 de marzo de 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139), apartado 42.

34 Véase asimismo Capaccioli, S., «VAT Taxation of Gold in the European Union», *EC Tax Review*, 2014, pp. 85 a 101, en p. 100: «el régimen del margen de beneficio es aplicable a las joyas de ocasión únicamente si la operación tiene "margen" sobre los metales preciosos que contienen, es decir, si existe ese valor añadido al metal. Si la operación presenta el trasfondo de volver a elaborarse o recubrir el oro, las joyas de ocasión se consideran material de oro».

C. Evaluación de la operación

63. El criterio fundamental para decidir si un artículo entra dentro del régimen del margen de beneficio de los bienes de ocasión o si revierte (a través de la excepción de los metales preciosos o las piedras preciosas) al régimen general del IVA es que el bien en cuestión *conserve su funcionalidad* (su uso). La lógica general es evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia en el contexto de los bienes que se reintroducen en el ciclo económico sin aportar valor económico añadido nuevo.

64. No obstante, como demuestra este asunto, el problema estriba en los detalles. ¿Cómo debe aplicarse la regla general a situaciones de hecho complejas que atañen a artículos aparentemente mezclados y vendidos a granel? Las orientaciones que se ofrecen en este apartado sobre tales situaciones estarán limitadas por dos razones: primero, todas las evaluaciones realizadas en contextos similares dependerán enormemente de la apreciación de los hechos, que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional nacional; segundo, dicha apreciación de los hechos estará además encuadrada en las normas nacionales que aplican el artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva, las cuales, siempre y cuando respeten los límites establecidos por el Derecho de la Unión, podrán permitir un cierto grado de diferenciación, en particular en casos dudosos.

65. Teniendo presentes estas salvedades, en el último apartado de las presentes conclusiones se expondrá el criterio para llevar a cabo dicha evaluación (1) antes de examinar los elementos concretos que pudieran ser tenidos en cuenta en el marco de dicha apreciación (2).

1. El criterio de funcionalidad (uso) continuada de los bienes objeto de examen

66. Como ya se ha señalado, la cuestión fundamental que debe plantearse es si se conserva la funcionalidad de los bienes controvertidos y si dicha funcionalidad constituye un valor añadido al «mero» metal precioso con el que se ha fabricado el bien en cuestión.

67. El debate que se desarrolló en la vista desveló la complejidad de los supuestos de hecho que pueden plantearse hipotéticamente en la práctica. Para empezar, algunas de estas situaciones hipotéticas sí están claras.

68. En primer lugar, hubo consenso en cuanto a que la excepción de los metales preciosos o las piedras preciosas se aplica a los bienes si se venden como *materiales*. Comparto este punto de vista. En principio (y a no ser que resulte aplicable otra disposición específica de la Directiva del IVA, como la del oro de inversión, los objetos de colección o las antigüedades), esto supone, por ejemplo, que una pepita de oro que se conservó de recuerdo y, más tarde, se pignora para garantizar un préstamo, puede considerarse metal precioso en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA. Sería lógico que se excluyesen del régimen del margen de beneficio, ya que es probable que estos bienes se comercialicen con el propósito de volver a elaborarse.

69. En segundo lugar, habrá objetos fabricados con metales preciosos o piedras preciosas que se vendan en consideración al valor del material y, *además*, a su función individual. Lo más probable es que tales objetos se vendan de forma *individualizada*. Este podría ser el caso, por ejemplo, de un collar de oro usado, cuyo valor se tasará, sin duda, considerando la ley del material empleado, pero, además, teniendo en cuenta su estado, lo que incluirá la posibilidad de que siga siendo susceptible de nueva utilización. La inclusión de semejante artículo en el régimen del margen de beneficio parece lógica, ya que no es probable que estos bienes se comercialicen para volver a elaborarse.

70. Aparte de estos casos poco problemáticos, que, podría considerarse, se sitúan en los extremos de un espectro, existe una serie de situaciones no tan claras entre ambos.

71. Por un lado, hay objetos que, por motivos económicos, se venden por peso o a granel y cuya funcionalidad no solo se mantiene, sino que, además, se tiene en cuenta. Tal puede ser el caso de una mezcla de anillos de plata de ley inferior que se vende por kilo. Coincidiendo con lo aducido por la recurrente en la vista, considero que el hecho de que determinados bienes específicos se tasen y vendan por kilo no impide necesariamente la posibilidad de considerar tales objetos bienes de ocasión en el sentido del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA si la funcionalidad que se conserva es de hecho un elemento tenido en cuenta en la operación. En realidad, si la funcionalidad que se conserva se tiene en cuenta a la hora de determinar su valor, probablemente estos objetos no se vendan con el fin de volver a elaborarse.

72. Por otro, sin embargo, en el caso de los bienes que, sea cual fuere su funcionalidad, se tasan y venden a granel, la conclusión es otra. Ante tal situación, ignorar su funcionalidad original supondría también la falta de individualización de cada artículo por separado. Este sería el caso, como ya se debatió en la vista y mencionó el órgano jurisdiccional remitente, de los materiales dentales o de objetos dañados fabricados con o que contengan metales preciosos o piedras preciosas. Si la funcionalidad de los bienes usados controvertidos ya no se considera el elemento tenido en cuenta en el conjunto de la operación, se pierde la «condición de bienes de ocasión». En realidad, si ya no se tiene en cuenta la funcionalidad, será difícil considerar que dichos bienes son el objeto de operaciones que vayan a introducirse y mantenerse como tales en el ciclo económico. En ese caso, desaparece la razón de ser del régimen del margen de beneficio.

73. Por último, dentro de la última categoría, podría darse la situación de hecho particular de una *mezcla dentro de la mezcla*: en una cesta podría haber no solo una serie de artículos mezclados (anillos, cucharas, pulseras, colgantes), sino, además, una mezcla en el sentido de que algunos de los artículos fuesen objetivamente susceptibles de nueva utilización si hubiese alguien que quisiera sacarlos de la cesta y usarlos, pero otros no lo fuesen.

74. La cuestión de la clasificación de tales situaciones límite dependerá en gran medida, una vez más, de la determinación de los hechos del procedimiento, así como del modo en que el Estado miembro haya aplicado la excepción de los metales preciosos o piedras preciosas del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA. Personalmente, entiendo que tendría sentido, como regla general, que el propósito *predominante* de cada operación llevara a que se trazara una línea en torno al 50 %: si el propósito en el caso de la mayoría de los artículos vendidos a granel es el de volver a elaborarse, y se venden como material, el hecho de que alguien pudiera seguir escogiendo artículos individuales de una cesta y utilizarlos simplemente carecería de trascendencia, dado que el propósito global de la operación era otro. Sin embargo, como ya se ha explicado anteriormente,[35] los intentos del legislador de la Unión de introducir tales umbrales han sido descartados de forma expresa y se ha dejado en manos de los Estados miembros esta discrecionalidad; por lo tanto, es menester atenerse a dicha decisión y llegar a la conclusión de que, dentro de los límites de la facultad de apreciación de los Estados miembros anteriormente expuesta,[36] corresponde a los Estados miembros establecer normas para estas situaciones, incluidos los umbrales aplicables.

2. Evaluación de las operaciones: los factores

75. Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente decidir cuál de las categorías que se han descrito anteriormente se aplica, con sujeción a las normas nacionales específicas adoptadas para la transposición del artículo 311, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA. Deduzco del tenor de la resolución de remisión, y más en concreto del tenor de la primera cuestión prejudicial planteada, que

35 Puntos 44 a 46 de las presentes conclusiones. Por mi parte, admito sin ambages la posibilidad de que existan fraudes, señalada por el Comité Económico y Social al oponerse a la introducción de umbrales claros a este respecto (punto 45 anterior). Me pregunto, sin embargo, en qué medida se está abordando este problema reconocido, si no hay ningún umbral en el ámbito de la Unión Europea y se deja el problema a los Estados miembros.

36 Puntos 58 a 62 de las presentes conclusiones.

el órgano jurisdiccional remitente ya ha llevado a cabo esta apreciación de los hechos y llegado a la conclusión de que la finalidad de la operación era la de extraer los metales preciosos o piedras preciosas y reutilizarlos como materia prima. De ser efectivamente esa la situación de hecho, estoy de acuerdo con que se aplique la excepción de los metales preciosos y piedras preciosas.

76. Sin cuestionar en modo alguno la apreciación de los hechos, pero con el propósito de ofrecer una orientación general, abordaré brevemente algunos de los factores que podrían resultar pertinentes en dicha apreciación. Es preciso señalar que la orientación que se ofrece forma parte de la respuesta a la primera cuestión prejudicial planteada, y no atañe a la segunda, que, habida cuenta de mi respuesta a la primera, no es preciso que examine el Tribunal de Justicia.

77. Debe subrayarse, ante todo, que la evaluación de una operación en este caso será siempre una evaluación *objetiva*. Su propósito es verificar la finalidad de la operación como la percibiría un observador independiente teniendo en cuenta sus circunstancias objetivas. Si se generaliza respecto a los diversos factores examinados en el transcurso del presente procedimiento, entiendo que puede hacerse una clasificación en tres grupos diferentes.

78. Están, en primer lugar, aquellos factores que resultan pertinentes y que deben tenerse en cuenta, como son la presentación de los bienes para su reventa, los métodos de tasación de dichos bienes y las demás condiciones de venta, como la cantidad de bienes vendidos conjuntamente, y el hecho de que el comprador ejerza una actividad concreta, como puede ser el tratamiento de metales preciosos o piedras preciosas.

79. En segundo lugar, aparte de estos factores objetivos, está también el elemento, ampliamente debatido, de la intención subjetiva. A este respecto, coincido por completo con el Gobierno letón y con la Comisión en que las intenciones de una u otra parte no pueden ser determinantes. Tales intenciones no pueden determinar de manera autónoma la finalidad de la operación y el régimen del IVA aplicable.[37] Lo mismo sucede en lo que respecta a los conocimientos que tenía la recurrente en el momento de la operación por lo que se refiere a la intención de los respectivos compradores respecto a cómo se usarían los bienes, que mencionó el órgano jurisdiccional remitente.

80. Esto no significa que la voluntad de las partes no tenga importancia alguna —que, sin duda, la tiene, pero no como factor determinante—. Se trata tan solo de uno de los indicios (objetivos) que pueden contribuir a explicar la verdadera naturaleza y finalidad de la operación al observador externo que evalúe la operación en su conjunto. Este último aspecto se refiere al reconocimiento por parte del Tribunal de Justicia del hecho de que «la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA».[38]

81. En tercer lugar, existen factores que, para el tipo específico de evaluación en cuestión, son simplemente irrelevantes. Es el caso del estatuto jurídico del adquirente, como han señalado también tanto el Gobierno letón como la Comisión.

82. Por último, deberán sin duda tenerse en cuenta y evaluarse en su conjunto todos los factores objetivos pertinentes, que no deberán por tanto considerarse aisladamente unos de otros. Así, por ejemplo, el hecho de que artículos que contienen metales preciosos o piedras preciosas y que se venden por peso pero conservan su funcionalidad[39] puedan, en determinadas circunstancias, considerarse bienes de ocasión, deja patente que la venta de bienes por peso no hace desaparecer necesariamente y por sí misma la pertinencia de la funcionalidad de dichos bienes. Lo mismo se

37 Véase, por analogía, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada. Véase asimismo, en relación con el concepto de «prestaciones de servicios», la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 41.

38 Sentencia de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 42 y jurisprudencia citada.

39 Ejemplo mencionado anteriormente, en el punto 71 de estas conclusiones.

aplica al método de tasación: mientras que la fijación del precio de los bienes que se base en el valor del material puede ser un indicio de que los bienes en cuestión se comercializan sin considerar su función individual, tener en cuenta el valor del material probablemente forme parte de la fijación del precio también en el caso de un anillo de oro concreto. Por tal motivo, y a semejanza de lo observado por la Comisión, considero que las circunstancias objetivas pertinentes de la operación deben considerarse en su conjunto y en su relación mutua.

V. Conclusión

83. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia):

«– El artículo 311, apartado 1, punto 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 concepto de «bienes de ocasión» no incluye los bienes usados adquiridos por un comerciante que contengan metales preciosos o piedras preciosas como los del litigio principal y que se revendan principalmente para extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en ellos, si se desprende de las circunstancias objetivas de la operación que dichos bienes se revenden sin tener en cuenta la funcionalidad de los bienes en cuestión.

– Si este es o no el caso deberá determinarse sobre la base de las circunstancias objetivas de la operación considerada en su conjunto. Los elementos que han de tenerse en cuenta incluyen la presentación de los bienes al objeto de su reventa; los métodos de tasación de dichos bienes; la cantidad de bienes vendidos conjuntamente, y que el comprador ejerza una determinada actividad, como el tratamiento de metales preciosos o piedras preciosas.»