SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 8 de diciembre de 2005 *

En el asunto C-280/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 234 CE, planteada por el Vestre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 25 de junio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de junio de 2004, en el procedimiento entre:

Jyske Finans A/S

y

Skatteministeriet

en el que participan:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Lengua de procedimiento: danés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský (Ponente), J.-P. Puissochet, S. von Bahr y U. Lõhmus, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de julio de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Jyske Finans A/S, por el Sr. E. Malberg, advokat;

— en nombre de Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S, por los Sres. H. Severin Hansen y T.K. Kristjansson Plesner, advokaterne;

— en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Biering, advokat;

— en nombre del Gobierno helénico, por la Sra. I. Pouli y el Sr. V. Kyriazopoulos, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. J. Pietras, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. T. Fich, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de septiembre de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 13, parte B, letra c), y 26 *bis*, parte A, letra e), 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 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Jyske Finans A/S (en lo sucesivo, «Jyske Finans») y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») reclamado a esa sociedad por sus operaciones de reventa de vehículos adquiridos de ocasión.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 Según el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva establece que la base imponible estará constituida, en tales entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero.

5 El artículo 13, parte B, de la Directiva citada prevé:

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

[...]

c) [...] las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17;

[...]»

6 A tenor del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva:

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

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

7 El artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva, introducido por el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 94/5, establece un régimen especial de IVA aplicable en el ámbito de los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Con arreglo a este artículo 26 *bis,* las entregas de tales bienes efectuadas por un sujeto pasivo revendedor estarán gravadas únicamente en el margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo revendedor, que es la diferencia entre el precio de venta solicitado por el sujeto pasivo revendedor por el bien cedido y el precio de compra.

8 Como se desprende de los considerandos tercero y quinto de la Directiva 94/5, dicho régimen especial tiene por finalidad evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.

9 Según el artículo 26 *bis*, parte A, letra e), de la Sexta Directiva, se entenderá por 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».

Normativa nacional

10 El artículo 8, apartado 1, de la Ley del IVA (momslov), en su versión modificada por la Ley nº 375, de 18 de mayo de 1994, y la Ley de modificación nº 1114, de 21 de diciembre de 1994 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Las entregas de bienes a título oneroso incluirán la venta de elementos del activo de la sociedad en el caso de que el operador haya obtenido el derecho a deducción total o parcial, en particular, con ocasión de la adquisición o la producción de un elemento del activo».

11 Según el artículo 13, apartado 2, de la Ley del IVA:

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

12 En el capítulo 9 de la citada Ley, el artículo 42, apartado 1, número 7, dispone que las empresas no podrán deducir las cuotas del impuesto soportado que grava «la adquisición y la explotación de vehículos automóviles destinados al transporte de un máximo de nueve personas, sin perjuicio, no obstante, de lo dispuesto en los apartados 4, 6 y 7».

13 Según el apartado 6 de ese artículo 42:

«Las empresas que comercializan o arriendan vehículos de motor o que explotan autoescuelas podrán, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, número 7, deducir las cuotas del impuesto que grava las adquisiciones [...] destinadas al ejercicio de dichas actividades.»

14 El capítulo 17 de dicha Ley adapta el ordenamiento jurídico interno a las disposiciones de la Directiva 94/5 relativas al régimen especial aplicable, en particular, a los bienes de ocasión.

15 En ese capítulo 17, el artículo 69, apartado 1, dispone:

«Las empresas que adquieran para su posterior reventa, en particular, bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades podrán, en el marco de su reventa, liquidar el impuesto sobre los bienes de que se trate con arreglo a las normas previstas en el presente capítulo.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Jyske Finans ejerce una actividad de leasing de vehículos automóviles. Para el ejercicio de esa actividad, dicha sociedad adquiere tanto vehículos nuevos como vehículos de ocasión. En el caso de estos últimos, la adquisición se realiza sin posibilidad de deducir el IVA comprendido en el precio, ya que los vendedores, con arreglo a la normativa nacional, no han podido declarar el IVA sobre el precio del vehículo.

17 Entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de mayo de 2001, Jyske Finans revendió, al término del leasing, 145 vehículos que habían sido adquiridos de ocasión. Las autoridades fiscales danesas le reclamaron, en mayo de 2001, el IVA devengado, según ellas, por dichas reventas, que se elevaba a una cantidad de 2.236.413 DKK (unos 299.500 euros).

18 Jyske Finans impugnó esta deuda ante el Vestre Landsret alegando que su pago implicaría una doble imposición del IVA, puesto que no había podido ejercitar el derecho a deducción por el IVA que estaba incluido en el precio de compra de los vehículos de ocasión y que no se había declarado. Alegaba también que la decisión de las autoridades fiscales carecía de base legal en la Ley del IVA y era contraria a la Sexta Directiva. Las sociedades Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S intervinieron en dicha instancia en apoyo de Jyske Finans.

19 El Vestre Lansdret consideró que el litigio principal versaba sobre la cuestión de si, por una parte, la exigencia de imposición era contraria al artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva y de si, por otra, Jyske Finans tenía derecho a invocar el régimen especial de imposición, sobre el margen, de las ventas de bienes de ocasión, previsto en el artículo 26 *bis* de esa misma Directiva. Dicho órgano estimó que la solución del litigio principal dependía de la interpretación que se diera a esas dos disposiciones de la Directiva mencionada. En tales circunstancias, el Vestre Landsret, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva [...], en relación con los artículos 2, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), en el sentido de que dichas disposiciones se oponen a que un Estado miembro mantenga una situación jurídica derivada de su Ley del IVA en virtud de la cual un sujeto pasivo que haya integrado en su patrimonio profesional un volumen considerable de bienes de inversión está sujeto, a diferencia de los revendedores de vehículos de ocasión y de otros operadores económicos que venden vehículos usados, al IVA sobre la venta de dichos bienes de inversión, aun en el

caso de que haya adquirido dichos bienes de sujetos pasivos que no declararon el impuesto sobre el precio de los bienes, por lo que, con ocasión de la adquisición de los mismos, no se causó derecho a deducción de las cuotas del IVA soportadas?

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la exención del IVA que establecen a favor de las entregas de bienes cuya adquisición había sido excluida del derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 6, de la citada Directiva se opone a una normativa nacional que sujeta al IVA las operaciones por las que un sujeto pasivo revende, tras haberlos afectado a su explotación, bienes cuya adquisición de sujetos pasivos que no habían podido declarar el IVA no causó por ese motivo derecho a deducción.

21 Con carácter preliminar, procede recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar en sentido estricto, dado que constituyen excepciones al principio general de que, con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, el IVA se percibe por cada entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal (véanse, en particular, las sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorrigen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 36, y de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec. p. I-1527, apartado 29).

22 Asimismo, es preciso recordar que, en virtud del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción existente en el momento en que entró en vigor la citada Directiva hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo (véase la sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 19).

23 Dado que el Consejo no adoptó ninguna de las propuestas que le presentó la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador comunitario establezca un régimen comunitario que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 20). Por lo tanto, el Derecho comunitario no prevé en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción del IVA.

24 En consecuencia, la exención prevista por las disposiciones del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva sólo puede referirse a las entregas de bienes cuya adquisición ha sido excluida del derecho a deducción previsto por la normativa nacional. A este respecto, el tenor de dicho artículo no admite ninguna otra interpretación que permita evitar que un sujeto pasivo que no pueda invocar tal exclusión se encuentre en una situación de doble imposición.

25 Si una normativa nacional, como aquella a la que se refiere el litigio principal, prevé que las empresas cuya actividad sea el alquiler de vehículos a motor pueden deducir la cuota del impuesto soportado sobre las adquisiciones destinadas a esa actividad, de ello resulta que la adquisición de un vehículo, por una empresa de dicha naturaleza, no está excluida, en el sentido del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva, del derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 6, de esa Directiva. Por tanto, la reventa de tal vehículo no puede ser considerada como una de las entregas a las que se aplica la exención del artículo 13, parte B, letra c). El hecho de que dicha adquisición no confiera derecho a deducción, debido a que, como ocurre en el litigio principal, se realizó de vendedores que a su vez no podían, según la normativa nacional, deducir la cuota del impuesto que había gravado su compra de vehículos y, por consiguiente, no repercutieron el IVA soportado, no influye en la calificación de esa adquisición para la aplicación del artículo 13.

26 En tales circunstancias, procede responder a la primera cuestión que las disposiciones del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que sujeta al IVA las operaciones por las que un sujeto pasivo revende, tras haberlos afectado a su explotación, bienes cuya adquisición no ha sido excluida del derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 6, de dicha Directiva, aun en el caso de que hayan adquirido dichos bienes de sujetos pasivos que no pudieron declarar el IVA, por lo que no se causó derecho a deducción.

Sobre la segunda cuestión

27 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si un sujeto pasivo, que en el ejercicio normal de sus actividades revende vehículos que había adquirido de ocasión a fin de afectarlos a su actividad de leasing, puede ser considerado «sujeto pasivo-revendedor» en el sentido del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva.

28 Este artículo, procedente de la Directiva 94/5, establece un régimen especial de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo-revendedor como consecuencia de la entrega de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades.

29 Hay que recordar que las disposiciones del artículo 26 *bis*, parte A, letra c), de la Sexta Directiva definen al sujeto pasivo-revendedor como el sujeto pasivo que, en el marco de su actividad económica, compre o destine a las finalidades de su empresa, o importe para su posterior reventa, bienes de ocasión, objetos de arte o de colección o antigüedades.

30 Numerosas versiones de la Sexta Directiva, incluida la versión inglesa, pueden llevar a pensar que la expresión «para su posterior reventa» se refiere únicamente al verbo «importe» que la precede inmediatamente. Por lo tanto, podría admitirse que, respecto a las operaciones de adquisición, que son las únicas de que se trata en el litigio principal, el texto de la Sexta Directiva no exige que, para estar incluido en la definición del sujeto pasivo-revendedor, en el momento de la adquisición del bien de ocasión el interesado haya tenido el objetivo de revenderlo. En estas circunstancias, no hay ningún elemento que permita excluir del ámbito de esa definición a una empresa de leasing que, como Jyske Finans, en el marco de su actividad económica compra bienes de ocasión.

31 A este respecto, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones comunitarias deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones de todas las lenguas comunitarias (véase en este sentido, en particular, las sentencias de 5 de diciembre de 1967, Van der Vecht, 19/67, Rec. pp. 445 y ss., especialmente p. 456; de 17 de julio de 1997, Ferriere Nord/Comisión, C-219/95 P, Rec. p. I-4411, apartado 15, y de 29 de abril de 2004, Björnekulla Fruktindustrier, C-371/02, Rec. p. I-5791, apartado 16). En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (sentencias de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 42, y de 1 de abril de 2004, Borgmann, C-1/02, p. I-3219, apartado 25).

32 De los considerandos segundo, tercero y quinto de la Directiva 94/5 resulta que el legislador comunitario ha querido realizar cierta armonización de regímenes muy diferentes entonces aplicables en los Estados miembros en materia de imposición de bienes de ocasión, objetos de arte de colección o antigüedades a fin de evitar dobles imposiciones y distorsiones de la competencia, tanto en el interior de dichos Estados miembros como en las relaciones entre ellos. En estas circunstancias, interpretar que la expresión «para su posterior reventa» se refiere únicamente a las operaciones de importación sería contrario al objetivo global, que el legislador comunitario se había propuesto, de establecer un régimen uniforme en el ámbito de los bienes de ocasión, de los objetos de arte, de colección y antigüedades. En consecuencia, debe considerarse que esa expresión se refiere también a las operaciones de adquisición o de afectación a las necesidades de la empresa.

33 A continuación, se ha de responder a la pregunta de si, al hablar de sujeto pasivo-revendedor que compra bienes de ocasión «para su posterior reventa», la Sexta Directiva se refiere sólo al sujeto pasivo que se limitar a efectuar, con posterioridad a la adquisición, operaciones de orden esencialmente técnico de preparación de los vehículos con la finalidad de proceder directa e inmediatamente a su reventa o si se refiere también a un sujeto pasivo que ejerce una actividad de alquiler de vehículos antes de proceder a su reventa. En efecto, dicha actividad de alquiler es, desde el punto de vista de su finalidad, independiente de la operación de reventa, que puede tener lugar sólo al cabo de un largo período o incluso no producirse, habida cuenta de los riesgos inherentes al alquiler de vehículos, tales como el deterioro y la destrucción. Dicho de otro modo, es preciso saber si la definición de sujeto pasivo-revendedor comprende también la situación, que se da en el litigio principal, en la que, en el momento de la operación de adquisición del bien de ocasión, para el sujeto pasivo afectado la reventa no constituye de hecho el objetivo principal, sino solamente su objetivo secundario, accesorio al del alquiler.

34 Debe recordarse que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencias de 15 de octubre de 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec. p. I-5279, apartado 11; de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 27, y de 15 de julio de 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, apartado 28).

35 Es cierto que el régimen de imposición del margen de beneficio obtenido por el sujeto pasivo-revendedor al realizar la entrega de bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades es un régimen especial del IVA, que constituye una excepción al régimen general de la Sexta Directiva, que, al igual que los otros regímenes especiales previstos en los artículos 24, 25 y 26 de la mencionada Directiva, sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo (véanse respectivamente, para la aplicación del régimen previsto en el artículo 26 y del previsto en el artículo 25, las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 34, y Harbs, antes citada, apartado 27).

36 Sin embargo, también es cierto que la interpretación del tenor literal de las disposiciones del artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva debe ajustarse a los objetivos perseguidos por el régimen especial que dicho artículo instaura y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

37 A este respecto, se ha de indicar que los considerandos tercero y quinto de la Directiva 94/5 expresan la intención del legislador comunitario de evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia (véase la sentencia de 1 de abril de 2004, Stenholmen, C-320/02, Rec. p. I-3509, apartado 25).

38 Pues bien, gravar, sobre la totalidad del precio de venta, la entrega de un vehículo que una empresa de leasing adquirió de ocasión, cuando, en el momento de esa adquisición, no pudo deducir el IVA incluido en el precio de compra, puede implicar una doble imposición.

39 Por otra parte, el principio de neutralidad fiscal en el que se basa, en particular, el sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (véase la sentencia de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air, C-382/02, Rec. p. I-8379, apartados 23 y 24).

40 En el mercado de ventas de vehículos de ocasión, la imposición sobre el precio íntegro de venta de la entrega efectuada por las empresas de leasing crearía una distorsión de la competencia en perjuicio de estas últimas y a favor, en particular, de las empresas que comercializan vehículos de ocasión, que disfrutan del régimen de imposición del margen de beneficio. En efecto, para satisfacer la expectativa legítima de los compradores de pagar el mismo precio por vehículos de calidades equivalentes, con independencia de que sean vendidos por una empresa que comercializa vehículos de ocasión o por una empresa de leasing, ésta no podrá razonablemente repercutir sobre ese precio la cuota del IVA devengado, con la consecuencia de que su margen se verá reducido en esa proporción.

41 Por tanto, la aplicación del régimen previsto en el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva a las empresas de leasing que ejerzan su actividad en las condiciones referidas permite, precisamente, lograr el objetivo que el legislador comunitario se ha fijado al adoptar dicho régimen, es decir, evitar las dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia en el ámbito de los bienes de ocasión.

42 En estas circunstancias, el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva, habida cuenta de sus finalidades, debe interpretarse en el sentido de que no excluye de la categoría de sujetos pasivos-revendedores a la empresa de leasing de vehículos adquiridos de ocasión, puesto que la reventa forma parte del ejercicio normal de su actividad y el objetivo de la reventa existe en el momento de la adquisición, aunque su actividad de reventa tenga carácter secundario con respecto a la de alquiler.

43 Se ha de señalar asimismo que la Comisión indicó en la vista que los Estados miembros no habían aceptado la propuesta que se les había formulado, en el marco de un proyecto de «Séptima Directiva», de adoptar un régimen de imposición común de las entregas de bienes de ocasión por el que, para evitar también la doble imposición, se reconstituye el IVA sobre un bien usado antes de su reventa final, para permitir de ese modo deducir dicho IVA y a la vez liquidar el impuesto sobre el precio íntegro de venta. Asimismo, aun suponiendo que, *de lege ferenda,* ese u otro

sistema permitiera garantizar aún más la percepción del IVA sobre dichas entregas, no podría oponerse a la interpretación que el artículo 26 *bis* de la Sexta Directiva impone al Tribunal de Justicia, artículo que constituye la única norma de Derecho comunitario aplicable hasta la fecha en el caso de autos.

44 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 26 *bis*, parte A, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se puede considerar «sujeto pasivo-revendedor» con arreglo a dicha disposición a una empresa que, en el ejercicio normal de su actividad, revende vehículos que había adquirido de ocasión a fin de afectarlos a su actividad de leasing y para la cual, en el momento de la operación de adquisición del bien de ocasión, la reventa no constituye el objetivo principal, sino sólo su objetivo secundario, accesorio al del alquiler.

Costas

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) Las disposiciones del artículo 13, parte B, letra c), 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, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que sujeta al IVA las operaciones por las que un sujeto pasivo revende, tras haberlos afectado a su explotación, bienes cuya adquisición no ha sido excluida del derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 6, de dicha Directiva 77/388 modificada, aun en el caso de que de que hayan adquirido dichos bienes de sujetos pasivos que no pudieron declarar el impuesto sobre el valor añadido, por lo que no se causó derecho a deducción.

2) **El artículo 26 *bis*, parte A, letra e), de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 94/5, debe interpretarse en el sentido de que se puede considerar «sujeto pasivo-revendedor» con arreglo a dicha disposición a una empresa que, en el ejercicio normal de su actividad, revende vehículos que había adquirido de ocasión a fin de afectarlos a su actividad de leasing y para la cual, en el momento de la operación de adquisición del bien de ocasión, la reventa no constituye el objetivo principal, sino sólo su objetivo secundario, accesorio al del alquiler.**

Firmas