

<p>TRIBUTACIÓN</p>	<p>EL FRAUDE EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE VEHÍCULOS USADOS Y LA «SUPUESTA» OPCIÓN DE TRIBUTAR POR EL RÉGIMEN DE BIENES USADOS EN EL IVA</p>	<p>Núm. 69/2005</p>
---------------------------	--	--------------------------------



ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Extracto:

SE ha detectado en el sector de los automóviles de segunda mano un fraude en el ámbito del IVA que trae causa de la adquisición de vehículos de otro Estado miembro bajo el régimen de adquisiciones intracomunitarias y que se venden en España en el régimen de bienes usados. Al hilo del mismo, el autor analiza si es posible que un revendedor de otro Estado miembro pueda optar por transmitir al revendedor español en el régimen de bienes usados o en el régimen general. A su juicio, esta opción, regulada en el artículo 26.bis.B.11 de la Sexta Directiva y recogida en el 135.Dos de la LIVA, debe interpretarse correctivamente; si tributar por el régimen general vulnera los fundamentos de la Directiva deberá obligatoriamente aplicarse el régimen de bienes usados. Por tanto, para el autor el fraude detectado por la Hacienda española puede que no sea tal.

Por otro lado, al hilo de esta cuestión, el autor analiza algunas cuestiones del régimen de bienes usados en los vehículos de segunda mano. Así, por ejemplo, sostiene que a la vista de la STJCE de 1 de abril de 2004 [Asunto C-320-04 (NFJ016292)], el artículo 136.Uno.1 (b) de la LIVA contraviene la Sexta Directiva en tanto que en dicha norma el hecho de que el coste de la reparación sea superior al coste de adquisición no conlleva la imposibilidad de tributar por el régimen de bienes usados.

Sumario:

1. Análisis del supuesto de hecho: el fraude detectado por IVA en las transmisiones de vehículos usados.
2. Breve mención a la operativa del régimen de bienes usados y su fundamento. Particularidades de los vehículos de segunda mano.
 - a) Fundamento del régimen de bienes usados y sistema de tributación.
 - b) Elemento objetivo: los bienes muebles usados.
 - c) Elemento subjetivo: la figura del revendedor.
 - d) La opción del revendedor para tributar en régimen general o en el régimen de bienes usados.
3. Efectos de la distinta tributación de los vehículos usados; adquisiciones intracomunitarias o en régimen de bienes usados.
4. El derecho de opción de la Sexta Directiva de tributar por el régimen general o por el de bienes usados.

Bibliografía.

NOTA: El autor quiere manifestar su agradecimiento al profesor Dr. D. Pablo CHICO DE LA CÁMARA por la lectura del trabajo y por las sugerencias realizadas. Naturalmente, cualquier error que se pueda encontrar sólo a mí es imputable.

1. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO: EL FRAUDE DETECTADO POR IVA EN LAS TRANSMISIONES DE VEHÍCULOS USADOS

En el mercado de los vehículos de segunda mano no es infrecuente que ciertos vehículos de lujo se adquieran de países de otros Estados miembros de la Unión Europea y luego éstos se vendan en el mercado español. Dejando al margen la defraudación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por la venta de vehículos de alta gama procedente de países comunitarios, nos interesa a estos efectos el fraude que se ha detectado en el ámbito del IVA. En concreto, se ha entendido por la Administración que si estos vehículos se venden en España bajo el régimen de bienes usados, se produce un fraude tributario si la adquisición se había producido con el de adquisiciones intracomunitarias y no en el especial de bienes usados. El fraude radica en que el IVA que se devenga opera sólo por el *margen de beneficio* del vendedor, cuando al haberse adquirido en régimen de adquisiciones intracomunitarias el régimen debería ser el general y el IVA operaría sobre la totalidad del precio y no sobre el margen.

La importancia de este supuesto fraude ha merecido incluso mención específica como paradigma de fraude en un determinado sector económico. Así, en una obra publicada por Abogados del Estado sobre delitos contra la Hacienda expresamente se señala ¹:

«En el mercado de vehículos procedentes de adquisiciones intracomunitarias, existe una forma de fraude consistente en vender el vehículo en España conforme al régimen especial de bienes usados (regulado en los arts. 135-139 de la Ley del Impuesto, Ley 37/1992, de 28 de diciembre) sin haberlo adquirido en cambio en el Estado comunitario de origen al amparo de este régimen especial. De esta forma, el supuesto "reventador" repercute el IVA al comprador sobre una base imponible muy inferior a la que sería procedente, ya que en este régimen especial la base está constituida tan sólo por el margen del beneficio, es decir, por la diferencia entre el precio a que fue adquirido el vehículo y el precio que se cobra al enajenarlo. Obviamente, si en el país en que el vehículo fue adquirido el régimen que se aplicó fue el general, y el mejor indicio para conocer que fue así lo constituirá el hecho de que se haya aplicado el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo característico de las adquisiciones intracomunitarias, que no rige en cambio en el régimen especial de bienes usados, no sería procedente que el

¹ ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO (2004, pág. 299).

vendedor se acogiese al citado régimen para enajenar el vehículo en España, puesto que la especialidad más característica del mismo, que es la de configurar como base imponible el margen comercial, responde al hecho de que el sujeto pasivo revendedor no puede deducirse en cambio las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes transmitidos de conformidad con el régimen especial. El revendedor que no es tal, por consiguiente, se deduce el IVA soportado en la adquisición, aunque sea tras autorrepercutírsele y, además, se beneficia de manera improcedente de la minoración de la base imponible del IVA que repercutirá al comprador del vehículo en España.»

Pero repárese en que el fraude consiste en que el destinatario final de la operación no ha tenido que pagar el IVA por el precio total sino por el *margen*. Es decir, el vendedor de vehículo usado no se *queda* con ningún IVA. Y esto, por sí mismo, es ciertamente importante frente a otro tipo de fraudes por operaciones intracomunitarias, como el de las *truchas* en el sector informático, donde lo que realmente sucedía es que un empresario se quedaba con un IVA pagado por un tercero ². En el *supuesto* fraude del que aquí hablamos, el empresario no se queda con ningún IVA. Lo que hace es tener precios más competitivos como consecuencia de que el IVA es menor. Pero al ser las bases imponibles de tributación mucho mayores en el régimen general que en el de bienes usados, no será infrecuente que la regularización tributaria del sujeto haga que nos encontremos, con pocos vehículos vendidos, incursos en un supuesto de delito fiscal.

Pero lo que cabe preguntarse es si realmente nos encontramos ante un fraude en todos los casos. O, dicho en otros términos, si la normativa comunitaria permite que un vehículo de segunda mano se venda no en régimen de bienes usados y sí en el general en cualquier circunstancia. Porque, a nuestro parecer, y avanzamos nuestra tesis, *el permitir a un empresario vender en el régimen normal a otro revendedor cuando tiene la opción de hacerlo por el de bienes usados puede vulnerar los principios de la Sexta Directiva*. Si esta afirmación fuera correcta, la transmisión del revendedor español al destinatario final sería conforme a Derecho cuando se hace en régimen de bienes usados y, por tanto, no podríamos hablar de fraude y, mucho menos, de una actividad merecedora de ser sancionada en vía administrativa o en vía penal. Naturalmente, sólo nos referimos a cuando fuera aplicable el régimen de bienes usados, porque si la adquisición se realiza bajo el régimen general porque era el preceptivo, la transmisión por el revendedor por el régimen de bienes usados supone en todo caso un fraude fiscal.

² Con fecha 29 de noviembre de 2004 la Agencia Estatal de la Administración Tributaria hizo público el Plan de Prevención del Fraude Fiscal donde, entre otras muchas cuestiones, se trataba las «Tramas organizadas de Fraude al IVA en Operaciones Intracomunitarias» (punto III.3). Pues bien, en dicho punto, se hacía referencia a cómo opera el fraude en estos casos. En concreto se afirma (es transcripción literal): «El mecanismo de fraude al IVA en las operaciones intracomunitarias opera, en su forma elemental, del modo que se describe a continuación. Una empresa, que denominaremos "A", registrada en un Estado miembro de la Unión Europea (UE, en adelante) que designaremos por "X", realiza una entrega intracomunitaria de bienes a la empresa "B", registrada en otro Estado miembro "Y". La empresa "B" adquiere los bienes exentos de IVA y a continuación realiza una entrega interior a la empresa "C", radicada en el mismo Estado que "B". La empresa "B" (missing trader o "trucha", término de uso común para referirse a este tipo de defraudadores) repercute el IVA de la entrega interior a la empresa "C", pero no lo ingresa y, al poco tiempo, desaparece. La empresa "C" (broker o agente distribuidor) deduce el IVA soportado correspondiente a sus adquisiciones a "B" y vende los bienes en el mercado interno del país "Y", repercutiendo el IVA. Como consecuencia de la falta de ingreso de "B", la pérdida de recaudación es igual a la cuota pagada por "C" a "B" y no ingresada por esta última».

2. BREVE MENCIÓN A LA OPERATIVA DEL RÉGIMEN DE BIENES USADOS Y SU FUNDAMENTO. PARTICULARIDADES DE LOS VEHÍCULOS DE SEGUNDA MANO

En las siguientes líneas queremos hacer una breve mención al régimen jurídico de los bienes usados y a cuál es su fundamento. Pero se tratará de un análisis centrado en los bienes muebles y en tanto sea aplicable a los vehículos. Es decir, no interesan a estos efectos ni las especialidades de los objetos de arte, antigüedades o bienes de colección, ni tampoco el régimen de determinación de la base imponible por el margen global (art. 137.Dos de la LIVA).

a) Fundamento del régimen de bienes usados y sistema de tributación.

El elemento esencial del régimen de bienes usados radica en el origen de los bienes. Es necesario que el mismo haya impedido al transmitente revendedor deducirse el IVA. De esta manera, el artículo 135.Uno.1.º a) de la LIVA analiza expresamente cuál debe ser el origen de esos bienes de segunda mano; (i) Cuando venga de «una persona que no tenga la condición de empresario o profesional». Por persona no habrá que entender sólo a las físicas, sino también a todas aquellas entidades que no sean sujeto pasivo del impuesto por realizar exclusivamente operaciones a título gratuito [art. 5.Uno (a) de la LIVA]. (ii) Cuando venga de un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro para los bienes de inversión. El régimen de franquicia no existe en España. Se trata de un régimen diseñado para pequeños empresarios cuyas operaciones no tributan por IVA. (iii) Que se trate de una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.24 o en el artículo 20.Uno.25 de la LIVA³. No obstante, no hay que olvidar que estos preceptos plantean más de un problema en su aplicación⁴. (iv) Por último, el bien puede provenir de otro revendedor que haya aplicado el régimen de bienes usados.

³ El artículo 20.Uno.24 determina la exención de los bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas y siempre que no se haya atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción del IVA soportado. Por su parte, el artículo 20.Uno.25 regula la exención de aquellos bienes donde hubiera habido una imposibilidad de deducir en su totalidad el IVA por ser bienes que no dan derecho a deducir (bienes afectos a actividades privadas, de lujo, etc.).

⁴ Sobre los problemas de interpretación de los artículos 20.Uno.24 y 20.Uno.25, remitimos a otro trabajo nuestro (BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 63 y ss.). Y en el caso de vehículos especialmente problemáticos resulta lo referente a los coches de empresa donde no se dedujo la totalidad del IVA, ya que se *presumen* afectados en un 50 por 100 a la actividad empresarial (art. 95.Tres.2.º de la LIVA). La cuestión radica en el tratamiento de la venta de dichos bienes por los que el empresario o profesional no se dedujo todo el IVA. Así, conforme a la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, cuando un bien se ha afectado parcialmente al uso privado (y por esa parte no se dedujo el IVA) sólo la parte del bien afecto a la actividad mercantil tributa, pero, por el contrario, por la otra parte se actuó como particular y se trata de una transmisión no sujeta a IVA [SS de 4 de octubre de 1995 [ARMBRECHT, As. C-291/92 (NFJ004362)] y de 8 de marzo de 2001 [BAKCSI, As. C-415/98 (NFJ010474)]. A pesar de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la DGT sigue otro criterio. En concreto, mantiene que la venta estaría sujeta en su totalidad. A su vez, y si el bien está en período de regularización, habría que regularizar el IVA soportado conforme a lo establecido en el artículo 110 de la LIVA, de tal manera que por los años que faltan para que finalice el período de regularización habría que deducir el 100 por 100 (Resolución de la DGT de 18 de febrero de 1999, Consulta núm. 0194-99).

Todos los supuestos enumerados responden a la misma idea, y es que los transmitentes no hayan podido deducirse el IVA soportado inicialmente ⁵. De esta manera, si los revendedores no se han podido deducir el IVA implícito soportado en su compra, y la reventa del bien devengara IVA sobre el precio total de la venta (art. 78.Uno de la LIVA), se producirían efectos no tolerados por la Sexta Directiva. En concreto, serían los siguientes:

- a) En primer lugar, se vulnera la filosofía que opera en el IVA de gravar, exclusivamente, el valor añadido que se produce en cada fase de producción, lo que sólo se consigue cuando se puede deducir el IVA soportado por las anteriores operaciones ⁶. Cuando el vendedor que soportó un IVA no deducible transmite al revendedor en el precio de venta, hay un IVA implícito que el vendedor no puede deducirse. Al no poderse deducirse el mismo, y como consecuencia, se estaría produciendo una doble imposición al haber dos IVA sobre lo mismo ⁷.
- b) En segundo lugar, porque se produce un efecto piramidación en la medida en que el vendedor habrá incluido el IVA no deducible como mayor precio en la venta y, por tanto, ahora se devengaría IVA sobre IVA (PÉREZ HERRERO, 1995, pág. 675).
- c) Por último, el hecho de que los bienes usados que se vuelven a incorporar al mercado resulten nuevamente gravados por el total, mientras que en el caso de que se transmitan de un consumidor a otro quedan gravados sólo por el IVA de la primera venta, implica una diferencia de trato que distorsiona la competencia entre aquellos que venden directamente y las transacciones que pasan por el circuito comercial [SSTJCE de 10 de julio de 1985, COMISIÓN/IRLANDA, C-17/84, § 14 (NFJ000104) y COMISIÓN/PAÍSES BAJOS, C-16/84, § 18 (NFJ000103)].

Precisamente para evitar esa doble imposición y respetar la competencia la especialidad del régimen se encuentra, por un lado, en el hecho de que la base del IVA devengado no opera sobre el importe de la contraprestación, como es la regla general, sino sobre la diferencia entre precio de compra y precio de venta ⁸. Y, por otro lado, en que el IVA que soporta el adquirente no es deduci-

⁵ Se ha planteado qué sucede si la operación en concreto que no da derecho a deducir no es de las expresamente enumeradas en el artículo 135. Para CALATAYUD (2001, pág. 480) debería aplicarse el régimen de bienes usados, con base en cuál es la finalidad perseguida por la Directiva. Un posible supuesto sería el regulado en el artículo 7.7 de la LIVA. No obstante en este caso, al estar regulando una transmisión gratuita, la base imponible sería igual en ambos sistemas, pues el precio y el margen coincidirían.

⁶ Como ha señalado el Abogado General JACOBS (conclusiones al Asunto C-465/03, KRETZTECHNIK, presentadas el 24 de febrero de 2005), es inherente al régimen del IVA que con el fin de evitar que el impuesto se aplique de manera acumulativa sobre una serie de operaciones en el ámbito económico (lo que daría lugar a una carga variable y posiblemente elevada en función del número de operaciones de la serie) un sujeto pasivo está facultado para deducir el importe del impuesto abonado por las operaciones en las que ha soportado el IVA del que ha facturado a sus clientes por sus operaciones gravadas.

⁷ Vide SSTJCE de 9 de julio de 1992 [K-LINE AIR SERVICE EUROPE BV/EULAERTS NV Y BELGISCHE STAAT, As. C-131/91, § 19 (NFJ001824)] y de 1 de abril de 2004 [FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, As. C-320/02, § 27 (NFJ016292)].

⁸ La Directiva 94/5/CE, que reguló el actual sistema de tributación del régimen de los bienes usados, establece en sus considerandos que el régimen responde a la necesidad de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos. En España puede verse RAMÍREZ GÓMEZ (1994, pág. 357), PÉREZ HERERO (1995, págs. 671 y ss.) y ABELLÁ POBLET y DEL POZO (1996, págs. 1.216-1.217).

ble (art. 138 de la LIVA). De hecho, en la factura emitida por la entidad revendedora el importe se consigna por el total, sin distinguir entre base y cuota ⁹. Señala CALATAYUD (2001, pág. 485) que una razón por la que no se desglosa el IVA es evitar que el adquirente conozca el margen de beneficio del revendedor pues, en caso contrario, se estaría atentando contra las prácticas del mercado. De esta manera, el artículo 137 de la LIVA dispone que la base imponible estará compuesta por el margen de beneficio de cada operación (precio de venta, en el que se entiende incluido el propio IVA, menos precio de compra) minorado en la cuota del IVA. Es decir, si se compra un bien por 1.000 euros y se vende por 1.348 euros, se entiende que esos 1.348 euros llevan ya incluido el IVA. El margen será de 348 euros; la base imponible será el resultado de dividir 348 entre 1,16. Por tanto, la base imponible será 300 euros y el IVA devengado 48 euros. Ese IVA de 48 euros es el que se debe ingresar y el que el adquirente no puede deducirse en ningún caso, aun cuando fuera empresario o profesional.

Con relación a la tributación sobre «*el margen de beneficio de cada operación*», es necesario precisar dos cuestiones. En primer lugar, que la referencia al *margen* como base imponible se define por la diferencia entre precio de compra y de venta, sin que sea posible incrementar el precio de compra en las reparaciones o repuestos que se han realizado. Pero, por contra, el IVA soportado en dichas reparaciones o repuestos sí será deducible ¹⁰. De esta manera, el margen de beneficio o la base imponible del IVA no coincide con el *beneficio económico* del revendedor. El verdadero beneficio de la operación pasa por descontar todos los costes y gastos accesorios. Pero desde el punto de vista del IVA, sí grava el valor añadido de la transacción, en tanto que se puede deducir el IVA soportado por las reparaciones y repuestos. La segunda de las precisiones radica en los márgenes negativos. Es posible que se adquiera un vehículo por un precio y que finalmente se tenga que revender por un precio inferior al de adquisición. En dicho caso, y al devengarse el IVA operación por operación, la base imponible negativa se equipararía a cero y, por tanto, no habría IVA devengado [Resoluciones de la DGT de 19 de septiembre de 1997 (Consulta núm. 1910-97 (NFC006559) y 25 de marzo de 1997 (Consulta núm. 0581-97)].

Es decir, el sistema se basa en una idea; se considera que en la primera venta (la del vehículo nuevo) el bien ya ingresó el IVA preceptivo. Al transmitirse al revendedor no devenga IVA y, por tanto, la parte de IVA implícito en el precio no es deducible. Para compensar esa incapacidad de deducción, que es lo que produce los efectos no deseados para la neutralidad, lo que se hace es que el revendedor sólo tribute por el margen. De esta manera, en la Hacienda Pública sólo se ha ingresado el valor añadido real que se ha originado por la totalidad de las transmisiones.

⁹ El artículo 14.2 (c) del Real Decreto 1496/2003, que regula las obligaciones de facturación, expresamente señala que los revendedores por «*las entregas sometidas al régimen especial no podrán consignar separadamente la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida, y ésta deberá entenderse comprendida en el precio total de la operación*».

¹⁰ Vide Resolución de la DGT de 28 de enero de 1997 [Consulta núm. 0133-97 (NFC006068)], PÉREZ HERRERO (1995, pág. 697) y CALATAYUD (2001, pág. 485).

b) Elemento objetivo: los bienes muebles usados.

Desde una perspectiva *objetiva*, la aplicación de este régimen opera para los «*bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos*» (art. 136.Uno de la LIVA). Pero con relación a los vehículos de segunda mano, la aplicación de esta definición presenta dos excepciones:

- i) En primer lugar, porque inmediatamente después de dar la definición general se señala en el artículo 136.Uno.1(b) que no tienen la consideración de bienes usados «*Los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta. A efectos de lo establecido en este Capítulo se considerarán de renovación las operaciones que tengan por finalidad el mantenimiento de las características originales de los bienes cuando su coste exceda del precio de adquisición de los mismos*». Es decir, que si han sido previamente utilizados por el sujeto pasivo o bien han sido reparados y su coste es superior al de adquisición, no se puede aplicar el régimen de bienes usados y procede tributar por el total de la base imponible.

Empezando por lo referente al coste de la reparación lo primero que hay que reseñar es que nos parece un criterio de difícil aplicación y control cuando es el propio revendedor quien realiza la reparación con sus medios. En efecto, determinar cuál es el *coste* de cualquier reparación no es tarea fácil, y controlarlo parece todavía más complejo. Pensemos en un vehículo adquirido al comprador original donde un concesionario lo remozó; el coste de la reparación alcanza a todos los costes directos, lo que incluye las piezas y el tiempo empleado por los mecánicos. Pero su valoración económica no es sencilla, pues no es lo mismo el precio por hora de un mecánico cuando se presta servicios a un tercero que cuando es a efectos internos, y lo mismo se puede decir del precio de los repuestos. Y a esto habría que añadir qué sucede con la amortización de los bienes empleados en la propia reparación. Y, sobre todo, sería necesario determinar si los costes indirectos se computan y, entonces, valorarlos (pensemos en los sueldos del personal de administración, teléfonos, etc.). En definitiva, que el determinar el coste *real* de la reparación de un vehículo cuando ha sido realizada por el propio concesionario dista de ser una tarea sencilla ¹¹.

¹¹ Para determinar cuál es el coste de la reparación quizás podrían ser de ayuda los criterios de la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción. Pero tampoco se puede olvidar que en los supuestos de autoconsumo, la LIVA determina que la base imponible será el *coste* de los bienes y servicios (art. 79.Tres y Cuatro). Y en estos casos, el TEAC ha señalado en su Resolución de 25 de febrero de 1999 (*Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000, págs. 174 y 175) referida a la cesión de un local que «*Existe doctrina interpretativa del precepto según la cual, en la cesión de uso a título gratuito por una comunidad de bienes en favor de un comunero, debe determinarse la base imponible tomando en cuenta los costes de funcionamiento del local (gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles y amortización), así como los costes de financiación (hipoteca)*». Es decir, según la Administración se incluyen todos los conceptos que conforman ese coste, incluidos aquellos costes que no soportan IVA, como pueden ser las nóminas y la Seguridad Social de los empleados (Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2002, JT 2002\821).

Pero, dejando al margen estos problemas aplicativos, que no se pueden obviar, es necesario reseñar que este requisito del coste no viene recogido en la Sexta Directiva [art. 26.bis.A(d)] y, a nuestro parecer, contraría la misma. En efecto, la STJCE de 1 de abril de 2004 [FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, As. C-320/02 (NFJ016292)] expresamente señala que gravar por la totalidad del precio un bien usado (en este caso era un caballo), «*por considerable que sea la parte atribuible al entrenamiento*» (§ 25), generará una doble imposición ya que siempre quedará una parte que corresponda al precio y al IVA no deducido. Es decir, expresamente señala el Tribunal que el *importe* de la reparación no puede ser criterio válido para la no aplicación del régimen de los bienes usados. El requisito recogido en el artículo 136.Uno.1 (b) de la LIVA es una regla objetiva, de simplificación¹². Y, a nuestro parecer, su razón de ser radica en entender que cuando el coste de la reparación es muy elevado no se puede pensar en que nos encontremos ante el *mismo* bien, sino ante otro que ha sido *modificado*¹³. Pero creemos que esa presunción que implícitamente está en la norma no se corresponde con la realidad. Si el vehículo se ha limitado a ser reparado, y teniendo en consideración que la finalidad del régimen es evitar la doble imposición y gravar exclusivamente el valor añadido generado, la regla de excluir del régimen aquellos bienes donde el valor de las reparaciones sea superior al valor de adquisición supondría no gravar el verdadero valor añadido, y se produciría, además, una doble imposición y una distorsión en la competencia. El artículo 136.Uno.1 (b) de la LIVA es una norma objetiva, de simplificación, que a parte de su dudosa eficacia práctica cuando el revendedor es quien efectúa la reparación, parece contravenir la Sexta Directiva. El atender al coste de la reparación puede ser un indicativo de que se ha modificado las características del bien usado, pero no puede dar lugar a excluir en todo caso el régimen de bienes usados.

Y también merece reseñarse el hecho de que los bienes no hayan podido ser *utilizados* por el sujeto pasivo para operar por el régimen de bienes usados. A nuestro parecer, el hecho de que un vehículo se incorpore al inmovilizado de una entidad no debería excluir la aplicación del régimen de bienes usados en la posterior transmisión. Y entendemos que hay dos razones que abonan esta tesis. La primera de ellas, que la Directiva hace mención a que un sujeto pasivo revendedor es aquel que en el marco de su actividad económica «*compre o destine a las finalidades de su empresa*» bienes de ocasión, de tal manera que no parece exigir la incorporación como existencias de los vehículos. La segunda tiene que ver con el fundamento del régimen; excluir a los elementos que forman parte del inmovilizado sería tanto como reducir la finalidad del régimen a evitar distorsiones en la competencia. Sin embargo, si un bien se incorpora al activo material de una entidad, la posterior venta supondría un supuesto de doble imposición, lo que a nuestro juicio podría contravenir la Sexta Directiva.

¹² Señala CALATAYUD (2001, págs. 476-477) que la referencia del coste de la reparación es una norma objetiva por la cual se considera *renovación* cuando el coste de la reparación exceda del precio de adquisición, y el fundamento reside en que están vendiendo bienes distintos a los que se adquirieron por causa de la reparación. ABELLÁ POBLET y DEL POZO (1996, pág. 1.222) afirman que cuando se ha producido una renovación perderá sus características originales en tanto que la finalidad del régimen de los bienes usados se limita a mantener sus caracteres originales.

¹³ Interpretando el término «*fabricado*», la STJCE de 14 de mayo de 1985 [VAN DIJK'S BOEKHUIS, C-139/84 (NFJ000092)] señala que un bien es *nuevo* si «*origina un bien cuya función, según opinión del público que lo utiliza, es diferente de la que tenían los materiales entregados*» (§ 22).

- ii) La segunda de las cuestiones tiene que ver con el concepto de vehículos *usados*. Es decir, que habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos (art. 136.Uno.1 de la LIVA). Pero con relación a los vehículos, el artículo 135.Tres de la LIVA dispone que: «No será de aplicación el régimen especial regulado en este Capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2 del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente ley». Es decir, para que un coche sea considerado usado es necesario que simultáneamente se den dos condiciones: que su entrega se efectúe después de los seis meses siguientes a su puesta en servicio y que, además, haya recorrido más de 6.000 kilómetros.

Pero estas condiciones, advierte VICTORIA SÁNCHEZ (1997, págs. 89-90), exclusivamente se exigen con relación a las entregas intracomunitarias, pero no, por el contrario, para las de carácter interno. Es decir un coche con menos de 6.000 kilómetros o con menos de 6 meses desde su puesta en condiciones de funcionamiento puede tributar en régimen de bienes usados dentro del mercado español (en el mismo sentido se pronuncia la Resolución de la DGT de 14 de noviembre de 1997, Consulta núm. 2360-97). Y el fundamento de esta excepción, señala este autor, radica en el régimen transitorio según el cual las entregas intracomunitarias de medios de transportes nuevos deben tributar siempre en destino, aun cuando el adquirente sea un consumidor final, mientras que el régimen de bienes usados la tributación es en origen ¹⁴. No obstante, cabe preguntarse si este tratamiento distinto de los bienes usados no distorsiona la competencia en tanto que en el mercado interno se podría tributar por los mismos bienes por el régimen de los bienes usados.

c) Elemento subjetivo; la figura del revendedor.

Desde el punto de vista *subjetivo* se requiere que nos encontremos ante un revendedor, que es aquel que realice con carácter habitual entrega de bienes que hayan sido adquiridos o importados para revenderlos (art. 136.Uno.5 de la LIVA) ¹⁵. De esta manera, se exige, por un lado, la habitualidad y, por otro, la intencionalidad. Con relación a la habitualidad, la Sexta Directiva, como ha advertido PÉREZ HERRERO (1995, pág. 680), no requiere dicha habitualidad. El problema está, por tanto, en determinar si la norma española incurre en una extralimitación que, debido al propio fundamento de la norma, parecería que no es tolerable. Pero, además, la *habitualidad* es un concepto sin duda complicado en tanto que es lo que define el propio concepto de empresario o profesional en la LIVA (art. 4.Uno de la LIVA). Y no hay que olvidar que para nues-

¹⁴ Para CALVO VÉRGEZ (2005, pág. 30, nota a pie 8) la finalidad radica en la persecución de supuestos de fraude tributario.

¹⁵ La LIVA señala que tiene que ser un *empresario* revendedor, lo que ha hecho mantener a ABELLÁ POBLET y DEL POZO (1996, pág. 1.218) que la norma excluye a los profesionales. Por su parte, la Sexta Directiva sólo hace referencia a los sujetos pasivos.

tra Administración, incluso realizando una sola operación, se puede ser sujeto pasivo de IVA, ya que conforme se dispone en el artículo 5.Uno (b) de la LIVA las empresas mercantiles son sujetos pasivos en todo caso ¹⁶.

Y con relación a la intencionalidad señala CALATAYUD (2001, pág. 475) que se trata de un elemento teleológico que exige que los bienes se hayan adquirido para el activo circulante de la empresa. Este requisito se confundiría con la no aplicación del régimen de bienes usados porque han sido *utilizados* por el sujeto pasivo [art. 136.Uno.1 (b) de la LIVA]. Pues bien, como hemos señalado, creemos que con arreglo a la Sexta Directiva también este requisito es dudoso. Nada se dice en la misma de la habitualidad ni de su incorporación al inmovilizado material, y una interpretación en dichos términos daría lugar a una doble imposición.

d) La opción del revendedor para tributar en régimen general o en el régimen de bienes usados.

El régimen de bienes usado es, en principio, optativo. El artículo 135.Dos de la LIVA dispone que «los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del impuesto». Y es optativo, además, operación por operación, de tal manera que una venta puede someterse al régimen de bienes usados y la siguiente al general. En este sentido, el artículo 120.Cuatro de la LIVA expresamente señala que el régimen especial «se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración». Como consecuencia de la aplicación del régimen general, el sujeto pasivo tiene derecho a «deducir las cuotas de impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa» (arts. 135.Dos y 139 de la LIVA). Es decir, que si bien el sujeto pasivo tiene un derecho de opción, será necesario examinar bajo qué circunstancias tiene sentido emplearlo. Y, a nuestro parecer, en los automóviles, donde en ningún caso es posible deducir IVA alguno por importaciones o adquisiciones, sólo hay un motivo ¹⁷. En efecto, el hecho de que el IVA que soporta el adquirente no sea deducible hace que este régimen sea pernicioso cuando el adquirente no es un destinatario final sino otro sujeto pasivo del tributo con derecho a la deducción plena y que no es un revendedor. En dicho caso, el no poder deducirse el IVA conlleva una desventaja económica además de suponer un supuesto de doble imposición en tanto que el IVA por régimen de bienes usados se incorporaría en el precio final de los servicios o entregas distintas como mayor valor. Por tanto, habría un IVA sobre IVA.

¹⁶ Señalan ALMUDÍ y SERRANO (2002, pág. 40) que el artículo 5.Uno (b) merece una lectura correctiva a la vista de la STJCE de 14 de noviembre de 2000 [FLORIDIENNE y BERGINVEST, As. C-142/99 (NFJ009809)], en el sentido de que las sociedades mercantiles tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA sólo cuando realicen actividades sujetas al impuesto.

¹⁷ La mención al IVA deducible por importaciones y adquisiciones se limita a los objetos de arte, antigüedades u objetos de colección, pero no a los bienes de ocasión. En estos casos es posible aplicar el régimen de bienes usados cuando la importación o adquisición de dichos bienes hayan tributado al 7 por 100 (art. 91.Uno.3 apartados 4 y 5), ya que en dicha circunstancia la transmisión al destinatario se realiza al 16 por 100. De esta manera, si se tributa en régimen general, se convierten los IVA soportados del 7 por 100 al 16 por 100. Señala CALATAYUD (2001, pág. 480) que, de hecho, el fundamento del régimen de los bienes usados en estos casos no radica en evitar la doble imposición sino en favorecer la entrega de estos bienes.

Así, y si retomamos el ejemplo a que hicimos referencia al explicar el funcionamiento del régimen, donde se compra un vehículo por 1.000 euros y se vende en régimen de bienes usados por 1.348 euros (a base imponible 300 € y el IVA devengado de 48 €) resulta que ese IVA de 48 euros es para el adquirente mayor coste y no se puede deducir. Por el contrario, si se vende en régimen general, el IVA soportado será el 16 por 100 de 1.300 euros (208 €). Pero será un IVA plenamente deducible, de tal manera que parece preferible pagar ahora 208 euros (efecto financiero), que me podré deducir plenamente, que 48 euros que serán mayor coste.

3. EFECTOS DE LA DISTINTA TRIBUTACIÓN DE LOS VEHÍCULOS USADOS; ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS O EN RÉGIMEN DE BIENES USADOS

El régimen de los bienes usados se aplica con independencia de que el vendedor resida en España o en otro Estado miembro, porque en todos los casos el fundamento es el mismo; el origen del bien no ha permitido al transmitente (sea empresario o no) deducirse el IVA. Y con relación a las operaciones intracomunitarias, la DGT ha establecido en varias Resoluciones cuáles son los distintos orígenes que dan lugar a que el empresario revendedor español pueda aplicar el régimen de bienes usados¹⁸. Y, por lo que aquí interesa, pues es la situación de fraude que ha sido detectada por la Administración, es necesario establecer cómo se opera cuando nos encontramos ante un revendedor de otro Estado miembro que puede optar por el régimen de bienes usados. Así, la DGT señala que en dicho caso es necesario distinguir dos supuestos [Resolución de 4 de noviembre de 2003, Consulta núm. 1822-03 (NFC018818)]:

- «a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de los bienes usados.*
- b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de los bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español [art. 13 núm. 1.º, letra b) de la Ley 37/1992], pudiendo la consultante aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial citado.»*

¹⁸ Resolución de la DGT 1/1995, de 29 de marzo (BOE 1 de abril), y Resoluciones de la DGT de 20 de enero de 1999 (Consulta núm. 0075-99) y de 4 de noviembre de 2003 [Consulta núm. 1822-03 (NFC018818)]. Por su parte, el artículo 26.bis.D (b) de la Sexta Directiva, que regula el régimen transitorio de imposición de los intercambios, establece que las adquisiciones intracomunitarias de bienes de ocasión «no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el vendedor sea un sujeto pasivo que actúe como tal y los bienes adquiridos hayan sido gravados en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte conforme al régimen especial de imposición del margen».

Es decir, que el fraude detectado por la Administración puede traer causa de la opción del revendedor de configurar su régimen; en concreto, cuando el revendedor español realiza una adquisición intracomunitaria –porque así lo quiere el revendedor del otro Estado miembro– y transmite en régimen de bienes usados. El problema es que la opción del revendedor del empresario radicado en el otro Estado miembro tiene una incidencia profunda en los propios fundamentos del IVA. A efectos prácticos podemos comparar cómo quedan las dos situaciones tomando como punto de partida un revendedor alemán que vende a otro español (usamos un ejemplo numérico para aclarar en mayor medida la situación):

- A) Cuando un revendedor español de coches usados adquiere en régimen general –como adquisición intracomunitaria– un vehículo de segunda mano de un revendedor alemán, la tributación sería la siguiente:
- i) Un concesionario alemán vende un vehículo nuevo con IVA a un destinatario final. Éste soporta y no se deduce el IVA (precio 60.000 €; IVA 9.600 €). El total de la adquisición es de 69.600 euros.
 - ii) Pasado un tiempo, el particular vende su coche a una entidad revendedora alemana. La venta no devenga IVA al ser una transmisión hecha desde el patrimonio particular. El precio de venta es un 50 por 100 de su valor inicial (IVA incluido), lo que asciende hasta 34.800 euros.
 - iii) La entidad alemana transmite el coche a una empresa revendedora española por 38.000 euros. Esa venta se hace, en virtud del derecho de opción que tiene, en el régimen de entregas intracomunitarias, que está exenta de IVA.
 - iv) El empresario español tributa por adquisiciones intracomunitarias, devengándose un IVA del 16 por 100 sobre el precio de venta (38.000 €)¹⁹. Ese IVA es inmediatamente deducible si se cumplen con todas las obligaciones formales. Por tanto, no debe ingresar nada en la Hacienda española²⁰.
 - v) La entidad española enajena el bien a un particular español en régimen general. El precio de venta es de 42.000 euros más el IVA del 16 por 100 (6.720 €). Es decir, el precio final por el que el consumidor final adquiere el vehículo es de 48.720 euros.

¹⁹ Con relación al devengo, es necesario recordar que en el caso de adquisiciones intracomunitarias éste sólo se produce en el momento de la entrega y no existe supuesto de devengo para el caso de pagos anticipados (art. 76 de la LIVA). En el caso de aplicación del régimen de bienes usados no se produce, en cambio, ninguna especialidad con relación al devengo (ALONSO GONZÁLEZ, 1997, pág. 358).

²⁰ Lo referente al cumplimiento de los deberes formales para ejercitar el derecho a la deducción es una cuestión que a efectos prácticos presenta gran importancia. Así, para efectuar el derecho a la deducción serán necesarios dos requisitos. En primer lugar, el artículo 97.Uno.2 de la LIVA exige, desde el 1 de enero de 2004, que se esté en posesión de la «factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley». En segundo lugar, el artículo 99.Tres determina que «Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los Libros-Registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes». De esta manera, la Administración exigirá que para deducir el IVA se cumplan ambos requisitos. Si no es así, el sujeto pasivo español deberá ingresar el IVA por la adquisición intracomunitaria y no podrá deducírselo de forma inmediata, lo que supondrá que aparezca una cuota

Como se puede comprobar, si se sumaran los IVA de esta operación, en la Hacienda alemana se habría ingresado la cantidad de 9.600 en la primera venta. Y en la Hacienda española 6.720 euros por la venta final. Es decir, el IVA total satisfecho es de 16.320 euros cuando el verdadero valor añadido ha sido el generado en la primera venta por el total y en la segunda sobre el margen. Y, además, si partimos de la base de que la venta del particular al revendedor alemán fue por el 50 por 100 del precio por él satisfecho, nos encontraríamos que en la venta había un IVA implícito de 4.800 euros (50% de 9.600), por lo que en la transmisión final del revendedor español se estaría gravando el 16 por 100 sobre 4.800 euros al consumidor final. Es decir, habría un IVA sobre otro IVA (piramidación) de 768 euros.

B) Por el contrario, en el caso de que la operación hubiera tributado por el régimen de bienes usados en la venta de Alemania a España, la situación sería distinta. La normativa alemana determinará que esa entrega no es intracomunitaria (el precepto en España correlativo sería el artículo 25.Uno, que señala que la exención por entregas intracomunitarias no se aplicará a las «entregas de bienes acogidas al régimen de bienes usados»). Por su parte, para el empresario español no es una adquisición intracomunitaria de bienes, tal y como se dispone en el artículo 13.1 (b) de la LIVA. De esta manera, tampoco existe deber formal de incluir la operación en el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias [Resolución de la DGT de 29 de abril de 2002, consulta núm. 0637-02, (NFC016716)]. Por tanto, y siguiendo con el ejemplo anterior, los apartados (i) y (ii) no variarían. Pero a partir del tercer paso el tratamiento sería distinto:

iii) La entidad alemana transmite el coche a una empresa revendedora española. El ingreso que la entidad quiere obtener, sin tener en consideración el IVA que se incluye en el precio, asciende a 38.000 euros. Esto supone que su margen sea de 3.200 euros (38.000 € – 34.800 €). Y el IVA alemán (16%) se aplicaría sobre ese margen de 3.200 euros, lo que supone que el IVA será de 512 euros. De esta manera, el precio total de venta asciende a 38.512 euros (base 3.200 € e IVA de 512 €). De esa cantidad, el empresario alemán tiene que ingresar en Alemania 512 euros en concepto de IVA.

ficticia. Sin embargo, ambos preceptos presentan problemas en su interpretación. Empezando por el primero de ellos, el artículo 97.Uno.2, el hecho de tener que depender de proveedores no establecidos en España conlleva que cualquier controversia que se pueda producir en este ámbito será mucho más difícil de resolver (DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO, 2004, pág. 141). Y a esto hay que añadir que se ha planteado si la doctrina de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 1 de abril de 2004 [BOCKEMÜHL, As. C-90/02 (NFJ016128)], que establece que no es necesario estar en posesión de la factura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y que las formalidades deben limitarse a lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente, es aplicable a las adquisiciones intracomunitarias (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2004, págs. 58 y 59; y GARCÍA NOVOA, 2004, pág. 30). Y con relación a que los IVA estén registrados en libros (art. 99.Tres), la propia DGT ha señalado en su Resolución de 5 de febrero de 2004 (Consulta núm. 0159-04) que será necesario que la factura se anote en el libro de facturas recibidas. Sin embargo, la interpretación del artículo 99.Tres no es pacata. El TEAC en su Resolución de 26 de mayo de 2004 (NFJ017670), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de la doctrina, expresamente reconoce que si se inicia un procedimiento de comprobación y las facturas no están registradas –con independencia de que se haya deducido o no el IVA– no cabe en ningún caso el derecho a la deducción. Por su parte, FALCÓN Y TELLA (2002) advierte que en el caso de que el sujeto pasivo haya procedido a la deducción del IVA, el hecho de que la Administración descubra que no está registrada en ningún caso puede impedir el derecho a la deducción. Para GARCÍA NOVOA (2004, pág. 29), las obligaciones registrales se imponen como una exigencia para la verificación del IVA pero no como un requisito para ejercer el derecho a la deducción, de tal manera que sólo se puede impedir la deducción en aquellos casos donde la envergadura del incumplimiento fuera tal que impidiera la correcta aplicación del impuesto. Y de la misma manera se pronuncian MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2004, pág. 6), y CHECA GONZÁLEZ (2005, pág. 383).

- iv) El revendedor español no tributa por adquisición intracomunitaria de bienes. A su vez, ese IVA que ha soportado como consecuencia del régimen de bienes usados de 512 euros no es deducible y se configura como un coste más.
- v) El precio de venta a terceros no sería ya de 42.000 euros, sino que habría que sumarle la cantidad de 512 euros de IVA (como coste adicional al ser el IVA no deducible en el régimen de bienes usados). Por su parte, la entrega tributaría por el régimen de bienes usados. Teniendo en consideración que le costó 38.512 euros y quiere obtener la cantidad de 42.512 euros, su margen sería de 4.000 euros, por lo que el IVA a ingresar es de 640 euros. De esta manera, el precio final de venta al destinatario final es de 43.152 euros (base de 4.000 € e IVA de 640 €).

Observéese cuál es la situación final en el régimen de bienes usados. En Alemania la venta primigenia tributó por 9.600 euros. La transmisión de los bienes usados ha dejado otro IVA de 512 euros en las arcas alemanas. Y en España lo que se ingresa es la cantidad de 640 euros. En total, los IVA ingresados a los distintos Erarios es de 10.752 euros. Pero, sobre todo, ese IVA coincide con el efectivo valor añadido gravado.

Como se puede ver, la diferencia en el precio entre usar el régimen de bienes usados (43.152 €) y tributar por el régimen general (48.720 €) es de 5.568 euros. Es decir, la diferencia es, exactamente, el IVA de más que recibe la Hacienda Pública española (el total de IVA ingresado en régimen general es de 16.320 € mientras que en bienes usados asciende a 10.752 €). Y volvemos al ahora de nuevo al fraude detectado por la Hacienda Pública española; el de aquellos empresarios que han adquirido en régimen de adquisición intracomunitaria y que venden en régimen de bienes usados. Según la Inspección tributaria el fraude, y tomando nuestro ejemplo, sería el siguiente; la entidad sólo ha ingresado la cantidad de 640 euros (16% del margen de venta, que son 4.000 €), cuando tenía que haber satisfecho 6.720 euros. Es decir, por un coche, la regularización asciende a 6.080 euros. Y, por tanto, y si extrapolamos esta muestra, vendiendo 20 coches de la misma manera incurriríamos en un supuesto de delito fiscal.

Pero cabe, a nuestro parecer, otra interpretación. Y es que el único fraude que se haya producido sea en la venta del empresario alemán al empresario español por el IVA que se debería haber ingresado en el régimen de bienes usados ²¹. Es decir, que la Administración defraudada sea la ale-

²¹ A estos efectos es importante reseñar que es posible que el adquirente español no sea consciente en primera instancia de que se ha tributado en régimen de bienes usados debido a que ni la Directiva ni en la norma interna estipula la forma de acreditar que un bien ha estado sometido al régimen de bienes usados en otro Estado miembro. Así, la DGT señala en su Resolución de 12 de abril de 2000 [Consulta núm. V0048-00 (NFC011096)] que: «*corresponde a la sociedad consultante acreditar el hecho de que el empresario alemán haya aplicado en Alemania, a la venta realizada a dicha sociedad, el régimen especial de los bienes usados. La normativa comunitaria de armonización del IVA no prevé medios de prueba específicos a tal fin, ni tampoco la normativa española reguladora de dicho impuesto, por lo que la sociedad consultante podrá utilizar para ello cualquier medio de prueba admitido en derecho*». Por su parte, en la Resolución de 13 de noviembre de 1997 [Consulta núm. 2360-97 (NFC007076)], la DGT advierte que «*la Administración española no es competente para determinar los requisitos que deben reunir las facturas emitidas por los empresarios de otros Estados miembros a los que adquiere la consultante, cuando dichas facturas documentan entregas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido de otros Estados miembros de la Comunidad Europea distintos del Reino de España*». SÁNCHEZ GALLARDO y ESTÉVEZ VÉRDIZ (2005, págs. 30-31) afirman que a falta de indicación en la factura de que se ha aplicado el régimen especial de los bienes usados habrá que entender que la misma está sujeta al régimen general. CALVO VÉRGEZ (2005, pág. 33) señala que se debe adjuntar a la factura y documentación correspondiente a la adquisición intracomunitaria una declaración suscrita por el transmitente que acredite que la entrega en cuya virtud se efectuó la adquisición de los correspondientes bienes no generó derecho a deducción o devolución en el IVA.

mana y el fraude se limite a los 520 euros que se deberían haber satisfecho por el régimen de los bienes usados. Y esta tesis toma como base la siguiente premisa; la Sexta Directiva no permite al empresario alemán tributar por el régimen general en este concreto supuesto. Si se transmite a otro revendedor con el mismo objeto, venta de vehículos de segunda mano, el sistema de tributación preceptivo debería ser el de bienes usados ²².

4. EL DERECHO DE OPCIÓN DE LA SEXTA DIRECTIVA DE TRIBUTAR POR EL RÉGIMEN GENERAL O POR EL DE BIENES USADOS

Todo el problema de base de la situación expuesta trae causa de la propia regulación del régimen de los bienes usados. Conforme se dispone en el apartado 11 del artículo 26.bis.B de la Sexta Directiva (redacción dada por la Directiva 94/5/CE) el sujeto pasivo revendedor puede optar por aplicar o bien el régimen de bienes usados, o bien el régimen general. Esa misma regulación se encuentra en la norma española. Lo que nos cuestionamos es si realmente hay un derecho de opción incondicionado o bien bajo ciertas premisas el régimen de bienes usados debería ser obligatorio. Y este interrogante se plantea desde los propios fundamentos de este régimen; el principio de neutralidad como criterio de interpretación y la necesidad de gravar el verdadero valor añadido.

Pues bien, hay que señalar, en primer lugar, que la redacción en la Sexta Directiva de la opción no es clara. En efecto, el primer precepto donde se hace referencia al derecho de opción es el artículo 26.bis.B.4 estableciendo que los Estados miembros concederán un derecho de optar *«por la aplicación del régimen especial para las entregas siguientes»*, y esas entregas *excluyen los bienes de ocasión* y sólo se refieren a los objetos de arte, colección o antigüedades. Y el otro precepto donde se recoge esta opción es en el artículo 26.bis.B.11 donde se señala *«En todas las entregas a las que sea aplicable el régimen general de imposición en virtud de los apartados 2 ó 4, el sujeto pasivo revendedor podrá optar por el régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido»*, pero inmediatamente establece que *«Cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido»* será posible deducir los IVA soportados por las adquisiciones e importaciones de los objetos de arte, colección o antigüedades, pero vuelve a excluir a los bienes de ocasión. Es decir, a nuestro parecer, cuando la Sexta Directiva hace mención al derecho de opción, y debido a cuáles son los fundamentos de la norma, parece que se está vinculando a la deducción de los IVA soportados relacionados con los objetos de arte, colección o en las antigüedades ²³.

²² No obstante, recordar que el régimen de bienes usados para el caso de operaciones intracomunitarias sólo puede aplicarse a los vehículos nuevos definidos en el artículo 13 de la LIVA y en el 28.bis.2(b) de la Sexta Directiva. Es decir, que sólo es un vehículo usado aquel en que simultáneamente se den dos condiciones: que su entrega se efectúe después de los seis meses siguientes a su puesta en servicio y que, además, haya recorrido más de 6.000 kilómetros. Es decir, que un vehículo puede considerarse usado conforme a la normativa interna pero no a los efectos de las entregas intracomunitarias.

²³ De la misma manera en la norma española, por el juego de los artículos 135.Dos y 98.Cuatro, la opción parece estar pensando en los objetos de arte, colección y antigüedades. El artículo 135.Dos de la LIVA dispone que *«No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta ley»*. Por su parte, el artículo 98.Cuatro de la LIVA establece que *«El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el artículo 135, apartado dos, de esta ley, nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes»*.

Pues bien, en estos casos, el fundamento de tributar por el régimen de bienes usados no radica, precisamente, en evitar la doble imposición sino en incentivar este tipo de operaciones (CALATAYUD, 2001, pág. 480).

El caso de los bienes de segunda mano, y por lo que a nosotros nos interesa el de los vehículos usados, es distinto. La referencia al derecho de opción debe estar condicionada a que el sistema respete el fundamento de la norma; evitar la doble imposición y las distorsiones en la competencia. Y, como hemos señalado, este derecho de opción de la Sexta Directiva tiene sentido fundamentalmente cuando el destinatario último de la operación es un empresario con derecho a deducir el IVA ya que mientras que el IVA soportado como consecuencia del régimen general no es deducible, sí lo es, por contra, el soportado en régimen general (art. 26.bis.B.6 de la Sexta Directiva y art. 138 de la LIVA). Es decir, si el vendedor aplica el régimen de bienes usados, el IVA se configura como un coste para el comprador, mientras que si se aplica el régimen general, si bien el IVA se aplica sobre la contraprestación total, éste es deducible. Pero este sistema debe estar pensado para aquellos casos donde el adquirente tiene como actividad *una distinta de la propia venta del bien usado adquirido*, porque el bien que ha comprado se incorpora como un coste más de los bienes o servicios que presta. Por el contrario, en aquel caso donde el objeto social del comprador fuera la reventa del propio bien, tributar por el régimen general ocasiona una doble imposición e implica no gravar el verdadero valor añadido.

En efecto, si adquiere en régimen general en la transmisión tiene que repercutir IVA sobre el importe total de la contraprestación. Por el contrario, si adquiere el bien en régimen de bienes usados, sólo tiene que repercutir IVA sobre su margen. La diferencia entre ambos sistemas es que el precio final en caso de aplicar el régimen general es muy superior al de aplicar el régimen de bienes usados. Y el único motivo de la sobreimposición que se produce trae causa del IVA. Dicho en términos económicos, a una entidad que adquiere vehículos usados para su reventa dentro de España en ningún caso le interesa adquirir en régimen general si puede hacerlo en régimen de bienes usados.

A esto hay que añadir que otro de los fundamentos del régimen de los bienes usados radica en que la normativa del artículo 26.bis de la Sexta Directiva pretende «evitar las desventajas competitivas para los comerciantes de bienes de ocasión»²⁴. En efecto, lo que se ha señalado es que si el revendedor tuviera que transmitir en régimen general, se produciría una distorsión en la competencia con relación a aquellos casos donde los vehículos se vendieran directamente de un particular a otro, ya que en este caso el IVA sólo gravaría la primera de las transmisiones pero no en las posteriores. Y mediante el régimen de bienes usados esta situación se evita.

Pero el problema real se plantea en las adquisiciones intracomunitarias que es donde, además, se pueden producir de manera más habitual las transmisiones entre revendedores de vehículos de lujo. Cuando el empresario de otro Estado miembro transfiere un vehículo comprado a un particular en dicho Estado existe la opción de tributar en el régimen general o en el de bienes usados. Pero a diferencia de lo que sucede cuando la operación se realiza en el mercado interior, la entrega del bien a un empresario español está exenta de IVA. Es el empresario español el que será sujeto pasi-

²⁴ Conclusiones de la Abogada General STIX-HACKEL presentadas el 10 de julio de 2003 (FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, Asunto C-320/02, § 35).

vo por adquisiciones intracomunitarias de bienes, pudiendo deducirse el IVA soportado de forma inmediata. Es decir, el empresario del Estado miembro tiene que optar entre vender exento de IVA o transmitir en régimen de bienes usados, lo que significa que una parte del precio satisfecho por el empresario español debe ingresarse en la Hacienda Pública del otro Estado miembro. Y aparentemente para el empresario del otro Estado miembro parece más atractivo vender exento de IVA (pues el precio es menor) que vender en régimen de bienes usados (tendría que aumentarse el precio en el IVA sobre el beneficio). Pero esa apariencia no se corresponde con la realidad, porque el efecto final es que la venta del vehículo en España es mayor.

A la vista de lo anterior cabe cuestionarse si la opción de enajenar por el régimen de bienes usados o por el régimen general configurada por la Sexta Directiva es aplicable en todos los supuestos. Y a nuestro parecer la respuesta es negativa. La opción por la tributación en régimen general tiene un doble fundamento; evitar la doble imposición para los consumidores finales y las distorsiones en la competencia. Y la enajenación bajo el régimen general respeta estos fines en aquellos casos donde el empresario adquiere bienes usados, en este caso vehículos, para incorporarlos como inmovilizado o como bien de inversión y tienen pleno derecho a la deducción del IVA soportado. Es decir, bienes destinados a ser usados por la entidad en su actividad económica y cuya amortización se incorpora como coste al proceso productivo.

Pero la aplicación del régimen general no cumple dicha finalidad cuando el empresario revendedor transmita los bienes a otro empresario revendedor que será el que finalmente transmitirá al destinatario final. Así:

- i) Como hemos puesto de manifiesto, habrá un IVA inicial que el comprador inicial no se pudo deducir y como consecuencia de que en medio de la cadena de ventas se interpone un empresario que no se acoge al régimen de bienes usados, la última venta se hará por el valor total de la contraprestación. Es decir, no se grava el valor añadido real y, como consecuencia, se produce una doble imposición. Y no hay que olvidar que el Tribunal de Luxemburgo ha señalado en su Sentencia de 1 de abril de 2004 [FÖRVALTNINGS AB STENHOLMEN, AS. C-320/02, § 27 (NFJ016292)] *«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»*²⁵.

²⁵ No hay que olvidar cuáles son las características esenciales del IVA que, a nuestro juicio, en este caso se verían vulneradas. El TJCE [Sentencia de 19 de septiembre de 2002, TULLIASIAMIES Y SILLIN, Asunto C-101/00, § 99 (NFJ013647)] considera que son las siguientes: *«la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor»*.

- ii) Por otro lado, si el revendedor alemán vendiese directamente al consumidor final español (y no a otro revendedor), no sería aplicable el régimen de operaciones intracomunitarias, al no ser empresario o profesional el destinatario. Por tanto, el revendedor alemán aplicaría el régimen de bienes usados debido a que tributar por el régimen general incrementaría el precio considerablemente y, por tanto, reduciría su competitividad. Desde este punto de vista, hay que preguntarse si la interposición de otro revendedor es fundamento suficiente para evitar acogerse al régimen de bienes usados. En este sentido no hay que olvidar que el propio TJCE ha señalado que se producen distorsiones en la competencia cuando la venta se produce de un consumidor final a otro y cuando se produce por canales ordinarios, lo que produce desventajas en los negocios «donde un gran número de transacciones se refieren a bienes de segunda mano, tales como el negocio de los automóviles» [SSTJCE de 10 de julio de 1985, COMISIÓN/IRLANDA, C-17/84, § 14 (NFJ000104) y COMISIÓN/PAÍSES BAJOS, C-16/84, § 18 (NFJ000103)]. Es decir, la distorsión en la competencia se produce por interponer revendedores que tributan en régimen general, con independencia de su número. Y, por tanto, no parece tener sentido que el precio de un vehículo usado sea diferente por el hecho de que el adquirente sea un consumidor u otro revendedor que va a vender el vehículo al mismo consumidor.
- iii) Y a estos motivos teleológicos es necesario añadir que, como hemos señalado, la redacción del derecho de opción en la Sexta Directiva no es clara y parece estar diseñada para los objetos de arte, colección y antigüedades.

A la vista de lo anterior, podemos concluir que cuando un empresario revendedor establecido en otro Estado miembro que transmite vehículos a un revendedor español opta por aplicar el régimen general pudiendo tributar por el de bienes usados, se acoge a un sistema que no grava el verdadero valor añadido y produce una doble imposición y atenta contra la competencia. Como consecuencia, creemos que el derecho de opción que la Sexta Directiva y la norma española conceden debe interpretarse dentro del principio de neutralidad y respeto de la competencia. La opción elegida está condicionada a que se respete la finalidad de la misma. En nuestro caso, el empresario establecido en otro Estado miembro que ha adquirido un vehículo usado a quien no pudo deducirse el IVA debe tributar por el régimen de bienes usados en la entrega al empresario español si éste tiene como objeto vender el mismo vehículo. Y no cabe, por tanto, acogerse al régimen general.

Y volvemos ahora al fraude detectado por nuestra Administración y que ha dado pie a escribir estas páginas. En aquellos casos donde el revendedor del otro Estado miembro se haya acogido al derecho de optar por tributar en el régimen de bienes usados en lugar de por el régimen general, creemos que habrá conculcado la Sexta Directiva. Y bajo dicho supuesto, el revendedor español que transmite en régimen de bienes usados al destinatario final habrá actuado conforme a Derecho, y el único fraude cometido se limitará al IVA que por su margen debería haberse ingresado por el empresario del otro Estado miembro en su Hacienda.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (coordinador VICTORIA SÁNCHEZ) [2001], *IVA 2002-2003*, Francis Lefebvre, Madrid.
- ABELLÁ POBLET, E., y DEL POZO LÓPEZ, J. [1996], *Manual del IVA*, 2.ª edición, «El consultor de los Ayuntamientos», Madrid.
- ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO [2004], *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Ministerio de Justicia, Madrid.
- ALMUDÍ CID, J.M., y SERRANO ANTÓN, F. [2002], «La tributación por el IVA de las sociedades "holding"», *Quincena Fiscal*, núm. 2.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. [1997], *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2002], *El IVA en las entidades no lucrativas (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid.
- CALATAYUD PRATS, I. [2001], «Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», en AA.VV., *Comentarios al Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2005], «Algunas consideraciones sobre el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2005.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2005], *Operaciones Interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido (cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia comunitaria)*, Aranzadi, Pamplona.
- DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. «Novedades en el IVA y el nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y Real Decreto 1496/2003)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 252.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2002], «La posibilidad de deducir en la autoliquidación cuotas no anotadas en los libros de IVA: sentido y alcance del artículo 99.Tres de la Ley 37/1992», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- GARCÍA NOVOA, C. [2004], «El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea», *Temas Tributarios de actualidad*, julio/agosto.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2004], «La relevancia del registro de las operaciones a efectos de la deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Temas Tributarios de actualidad*, junio.
- PÉREZ HERRERO, L. [1995], «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 88.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. [1994], *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2004], «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivados de la aplicación del régimen transitorio», *Temas Tributarios de actualidad*, julio/agosto.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. y ESTÉVEZ VÉRDIZ, E. [2005], *IVA y Comercio Internacional*, Francis Lefebvre, Madrid.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. [1997], «Novedades relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 168.