

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 11 de julio de 1991 *

En el asunto C-97/90,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Finanzgericht München, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

H. Lennartz, de Múnich,

y

Finanzamt München III,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G. F. Mancini, Presidente de Sala; T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. Schockweiler y P. J. G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. F. G. Jacobs;
Secretario: Sr. V. Di Bucci, Administrador;

* Lengua de procedimiento: alemán.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder y Joachim Karl, del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Edwige Belliard, en calidad de Agente, y por el Sr. Géraud de Bergues, en calidad de Agente suplente, de la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Asuntos Exteriores;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John Collins, Treasury Solicitor, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Henri Étienne, Consejero Jurídico de la Comisión, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las alegaciones del Gobierno alemán, representado por el Sr. Claus-Dieter Quassowski, del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente; del Gobierno británico, representado por el Sr. David Anderson, Barrister, y de la Comisión, expuestas todas ellas en la vista de 7 de marzo de 1991;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de abril de 1991;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 24 de enero de 1990, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de abril siguiente, el Finanzgericht München planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco del recurso interpuesto por el Sr. Lennartz, asesor fiscal de Múnich, contra la negativa del Finanzamt München III a autorizarle una regularización posterior de la declaración de IVA correspondiente al ejercicio de 1985.
- 3 En 1985 y 1986, el Sr. Lennartz trabajó en parte por cuenta ajena y en parte como asesor fiscal independiente. En dicho período, presentó declaraciones anuales de IVA relativas a su actividad independiente. En 1985, el Sr. Lennartz adquirió un automóvil por un importe de 20 206,15 DM, más 2 826,86 DM en concepto de IVA. Durante ese año utilizó el vehículo principalmente para su uso personal, dedicándolo a las necesidades de la empresa tan sólo en una pequeña proporción, un 8 % aproximadamente. Cuando abrió su propia asesoría fiscal, el 1 de julio de 1986, aportó el automóvil a la empresa. En su declaración de IVA de 1986, el Sr. Lennartz practicó *a posteriori*, basándose en la letra a) del artículo 15 de la Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (Umsatzsteuergesetz 1980; en lo sucesivo, «UStG»), que contiene las disposiciones de aplicación del apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva, una deducción de 282,98 DM sobre la adquisición del vehículo, es decir, el 6/60 de todo el IVA que había debido abonar por el automóvil.
- 4 El Finanzamt München III decidió que debía considerarse que el Sr. Lennartz había adquirido inicialmente su automóvil tan sólo con fines privados, de manera que, si posteriormente lo utilizaba para las necesidades de la empresa, no tendría derecho a regularización en concepto de artículo 15a de la UStG. La opinión del Finanzamt de que el automóvil se había utilizado inicialmente tan sólo con fines privados, se basaba en una práctica administrativa de las autoridades fiscales alemanas según la cual, por regla general, no se tiene en cuenta la utilización de los bienes para las necesidades de la empresa cuando ésta representa menos del 10 % de la utilización total. En vista de lo cual, el Finanzamt München III se negó a autorizar al Sr. Lennartz la regularización posterior de la declaración de IVA correspondiente al ejercicio de 1985 que había presentado.
- 5 Para el Finanzgericht München, la interpretación del artículo 15a de la UStG, según la cual un bien de inversión que haya sido utilizado por un empresario primero para su uso personal y después, en años posteriores, para las necesidades de la empresa no da ningún derecho a la deducción del IVA, suscita ciertas dudas en relación con la Sexta Directiva, que no excluye el derecho a tal deducción. En vista de lo cual, el órgano jurisdiccional nacional decidió suspender el procedi-

miento y plantear al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se aplica el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva a todos los bienes de inversión que:

a) fueron entregados por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo y utilizados por éste en algún momento en un período de cinco años, incluido el año de adquisición, para operaciones gravadas,

o es necesario, además, que el bien de inversión de que se trate:

b) se haya utilizado desde el momento de su adquisición para fines de las operaciones gravadas o exentas (fines empresariales) del sujeto pasivo o

c) se haya afectado, en el momento de la adquisición, a la empresa del sujeto pasivo?

2) En caso de que se respondiera afirmativamente a la alternativa de la letra b) de la cuestión 1:

¿la aplicación del apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva a los bienes de inversión que emplea el sujeto pasivo tanto con fines empresariales como con otros fines, especialmente fines privados (utilización mixta) depende de que se haya utilizado el bien de inversión, en el año de su adquisición, con fines empresariales en una proporción mínima determinada y, en ese supuesto, cómo debe definirse esa proporción mínima?

3) En caso de que se respondiera afirmativamente a la alternativa de la letra c) de la cuestión 1:

¿puede decidir libremente el sujeto pasivo la afectación del bien de inversión a la empresa o dicha afectación requiere que el sujeto pasivo:

a) haya adquirido el bien de inversión con la intención de utilizarlo con fines empresariales y, en ese supuesto, debe estar prevista esta utilización:

- inmediatamente, a partir de la adquisición o
- dentro del año de adquisición o
- dentro de cinco años, incluido el año de adquisición?

y/o

b) utilice efectivamente con fines empresariales el bien de inversión y, en su caso, depende de que dicha utilización tenga lugar:

- a partir del momento de la adquisición o
- dentro del año en que se adquirió el bien de inversión o
- dentro de un período de cinco años, incluido el año en que se adquirió el bien?

Respecto a las letras a) y b):

«la utilización prevista y/o efectiva con fines empresariales en caso de utilización mixta del bien de inversión debe alcanzar una proporción mínima determinada y, en ese supuesto, cómo debe definirse esa proporción mínima?»

- 6 Para una más amplia exposición del marco jurídico y del litigio principal, así como del desarrollo del procedimiento y de las alegaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Sobre el alcance del apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva (primera cuestión)

- 7 En su primera parte, esta cuestión tiene fundamentalmente por objeto que se determine si las reglas para la regularización del IVA soportado que se definen en el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva se aplican cuando el sujeto pasivo adquiere inicialmente los bienes con fines totalmente privados, pero los utiliza posteriormente con fines profesionales durante el período de regularización de cinco años. En la segunda parte, se pregunta al Tribunal de Justicia si para aplicar el apartado 2 del artículo 20 basta con que un particular adquiera los bienes en cuanto sujeto pasivo o si, por el contrario, deben utilizarse inmediatamente los bienes en las actividades económicas a que se refiere el artículo 4 de la Sexta Directiva.

Sobre la primera parte de la primera cuestión

- 8 En virtud del apartado 1 del artículo 17 de la Sexta Directiva, que lleva por título «nacimiento y alcance del derecho a deducir», el derecho a deducir el IVA nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan sólo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir. Con arreglo al apartado 2 del artículo 17, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal, utilice los bienes para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, estará autorizado para deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas.
- 9 En cambio, cuando los bienes no se utilizan en las actividades económicas del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 4, sino que son utilizados por este último para su consumo privado, no puede nacer ningún derecho a deducir.
- 10 Por lo demás, cuando un sujeto pasivo adquiere bienes con fines privados, no cumple los requisitos administrativos y contables que regulan el ejercicio del derecho a deducir y que están previstos en los artículos 18 y 22 de la Sexta Directiva.
- 11 El propio texto del apartado 2 del artículo 20, que lleva por título «regularización de las deducciones», confirma esta interpretación. Este artículo no contiene ninguna disposición relativa al nacimiento del derecho a deducir. Teniendo en cuenta que se limita a mencionar las regularizaciones de las deducciones previstas para los

bienes de inversión, debe llegarse a la conclusión de que el nacimiento del derecho a tales deducciones está regulado en otras disposiciones de la Sexta Directiva.

- 12 Del sistema de la Sexta Directiva y del propio texto del apartado 2 del artículo 20 se desprende que esta última disposición se limita a establecer el mecanismo que permite calcular las regularizaciones de la deducción inicial. Por consiguiente, no puede hacer nacer un derecho a deducir, ni tampoco transformar el IVA abonado por un sujeto pasivo en relación con sus operaciones no gravadas en un impuesto deducible en el sentido del artículo 17.

Sobre la segunda parte de la primera cuestión

- 13 Para responder a la segunda parte de la primera cuestión, debe recordarse que, según la sentencia de este Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 22, las actividades económicas a que se refiere el apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva pueden consistir en varios actos consecutivos, como lo sugiere el propio texto del apartado 2 de ese mismo artículo. Dentro de estos actos, las actividades preparatorias como, por ejemplo, la adquisición de los medios de producción deben ser calificadas de actividades económicas en el sentido de dicho artículo.
- 14 De la referida sentencia se desprende que un particular que adquiere bienes para una actividad económica en el sentido del artículo 4, lo hace como sujeto pasivo, aun cuando los bienes no se utilicen inmediatamente para tales actividades económicas.
- 15 Por consiguiente, la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de las mercancías únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 y el alcance de las posibles regularizaciones en periodos posteriores.
- 16 De lo anterior se deduce que la utilización inmediata de los bienes para operaciones gravadas o exentas no constituye en sí misma un requisito para la aplicación del apartado 2 del artículo 20.

- 17 Procede, pues, responder a la primera cuestión en el sentido de que el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva se aplica cuando un particular adquiere bienes de inversión como sujeto pasivo y los afecta a las actividades económicas a que se refiere el artículo 4 de la Sexta Directiva.

Sobre la utilización mínima de un bien de inversión (segunda cuestión)

- 18 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede examinar la segunda.

Sobre los criterios que deben utilizarse para determinar si un particular adquiere bienes como sujeto pasivo [cuestiones 3, letras a) y b)]

- 19 Mediante las dos primeras partes de la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita esencialmente precisiones sobre los criterios que deben utilizarse para determinar si un particular adquiere bienes como sujeto pasivo cuando no haya afectado inmediatamente los bienes de que se trate a sus actividades económicas.
- 20 La respuesta a esta cuestión depende de la valoración de todas las circunstancias pertinentes y, entre otras, de la naturaleza de los bienes de que se trate y del período transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo. Sin embargo, los períodos de regularización previstos en el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva no tienen como tales ninguna relación con la cuestión de determinar si los bienes fueron adquiridos para dichas actividades económicas.
- 21 Procede, pues, responder a las dos primeras partes de la tercera cuestión que la cuestión de determinar si en un caso concreto un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas, en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éstos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo.

Sobre la validez de una regla que impone una restricción al derecho a la deducción del IVA [cuestión 3, letra c)]

- 22 Mediante la última parte de la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende saber si, con arreglo a la Sexta Directiva, un particular que adquiere bienes como sujeto pasivo y tiene derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a tales bienes, podrá hacerlo también cuando la utilización de éstos para la actividad económica sea al principio, y durante cierto período, relativamente reducida.
- 23 En la vista, el Gobierno alemán mantuvo que el litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional se limitaba a la cuestión de la posibilidad de que el Sr. Lennartz llevara a cabo regularizaciones con arreglo al apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva. Al no haber éste solicitado una deducción inicial para 1985 con arreglo al apartado 2 del artículo 17, la calificación efectuada para ese año resulta definitiva. Por consiguiente, concluye el Gobierno alemán, se debe responder a las cuestiones planteadas partiendo del principio de que el Sr. Lennartz no disponía de un derecho a deducción en concepto de la adquisición del vehículo.
- 24 La resolución de remisión parece confirmar esta afirmación del Gobierno alemán. Por otra parte, este Gobierno considera acertadamente que la limitación se aplica al derecho del Sr. Lennartz a una deducción inicial para 1985 con arreglo al apartado 2 del artículo 17. Por consiguiente, en el supuesto de que la regla que se discute no fuese válida, el Sr. Lennartz sólo se beneficiaría de ello si pudiera presentar con carácter retroactivo una solicitud de deducción inicial basada en el apartado 2 del artículo 17, con arreglo a la legislación alemana adoptada de conformidad con el apartado 3 del artículo 18 de la Sexta Directiva.
- 25 No obstante, teniendo en cuenta que el órgano jurisdiccional nacional plantea expresamente la cuestión del requisito relativo a una proporción mínima de utilización, procede examinar si la medida que se discute puede dar lugar a que se deniegue el derecho a deducción en el supuesto de utilización efectiva, aunque limitada, de los bienes de inversión para las necesidades de la actividad económica de un sujeto pasivo.
- 26 Para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, se debe poner de relieve, en primer lugar, que, con arreglo al artículo 6 de la Sexta Directiva, el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas

del sujeto pasivo o para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido, se asimilará a las prestaciones de servicios a título oneroso. De lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6, en relación con lo que dispone la letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 11, se deduce que cuando un sujeto pasivo adquiere un bien que utiliza parcialmente con fines privados, se presume que realiza una prestación de servicios a título oneroso gravada sobre la base del total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios. Por consiguiente, cuando un particular utilice un bien en parte para operaciones profesionales gravadas y en parte con fines privados y, en el momento de la adquisición del bien, haya deducido total o parcialmente el IVA soportado, se presume que utiliza el bien íntegramente para las necesidades de sus propias operaciones gravadas a que se refiere el apartado 2 del artículo 17. En consecuencia, el referido particular dispone en principio del derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado correspondiente a la adquisición de los bienes.

- 27 Las disposiciones relativas al prorrateo del IVA soportado que figuran en el apartado 5 del artículo 17 se refieren únicamente a la regularización posterior a la deducción inicial. Como ha declarado este Tribunal de Justicia en la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartados 16 y 17, del sistema de la Sexta Directiva, y, en particular, de lo dispuesto en los artículos 4 y 17, se desprende que, a falta de una disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad del IVA que haya gravado las operaciones anteriores. Dado que tales limitaciones del derecho a deducción deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva.
- 28 Puesto que no existe ninguna norma que excluya el derecho a deducir cuando la utilización de los bienes para las necesidades de la actividad económica quede por debajo de un umbral determinado y teniendo en cuenta lo dispuesto expresamente en la letra e) del apartado 5 del artículo 17 y en el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, nada autoriza a interpretar que el artículo 17 incluya implícitamente esta norma.
- 29 Por consiguiente, procede concluir que los Estados miembros no están autorizados a limitar el derecho a la deducción, ni siquiera cuando la utilización de los bienes para las necesidades de la actividad económica sea muy reducida, salvo cuando puedan basarse en alguna de las excepciones previstas en la Sexta Directiva.

- 30 Los apartados 1 y 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva, que forman parte del Título XV («Medidas de simplificación»), prevén sendos procedimientos para la autorización de medidas especiales de inaplicación de la Directiva. En principio pueden aplicarse ambos a la legislación nacional impugnada.
- 31 En lo que atañe a la aplicación del apartado 5 del artículo 27, la Comisión ha publicado una lista de las medidas que le han sido notificadas con arreglo a dicha disposición. Esta lista figura en el Anexo 1 de su primer informe, de 14 de septiembre de 1983, sobre el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, informe presentado de conformidad con el artículo 34 de la Sexta Directiva [COM(83) 426 final)]. Al no figurar la medida que se discute en la referida lista, parece que no ha sido notificada con arreglo al apartado 5 del artículo 27.
- 32 En lo que atañe al apartado 1 del artículo 27, de la respuesta del Gobierno alemán a una pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia se desprende que ese Gobierno no solicitó autorización con arreglo a aquella disposición porque, en su opinión, la legislación impugnada no contenía disposiciones de inaplicación de la Directiva. Esta argumentación ha quedado desvirtuada por los razonamientos expuestos más arriba.
- 33 Este Tribunal de Justicia ha declarado ya que, en virtud del deber general consagrado por el párrafo tercero del artículo 189 del Tratado, los Estados miembros tienen la obligación de cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva. A no ser que se haya establecido una excepción de conformidad con el artículo 27, que impone a los Estados miembros el deber de notificación, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una disposición contraria al sistema de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 13 de febrero de 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Rec. p. 617, apartado 37).
- 34 Como la medida impugnada no fue notificada a la Comisión con arreglo al apartado 5 del artículo 27, ni tampoco autorizada por una decisión del Consejo de conformidad con el apartado 1 del artículo 27, el Gobierno alemán no puede invocarla en perjuicio de los sujetos pasivos.
- 35 Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional nacional en el sentido de que todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tendrá derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, de conformidad con

las normas que establece el artículo 17, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales. Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del artículo 17 de la Sexta Directiva y únicamente será válida si se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva o del apartado 5 de ese mismo artículo.

Costas

- ³⁶ Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, francés y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht München mediante resolución de 24 de enero de 1990, declara:

- 1) El apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, se aplica cuando un particular adquiere bienes de inversión como sujeto pasivo y los afecta a las actividades económicas a que se refiere el artículo 4 de la Sexta Directiva.
- 2) La cuestión de si, en un caso concreto, un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas, en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éstos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo.

- 3) Todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tendrá derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, de conformidad con las normas que establece el artículo 17, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales. Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del artículo 17 de la Sexta Directiva y únicamente será válida si se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva o del apartado 5 de ese mismo artículo.

Mancini

O'Higgins

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de julio de 1991.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

J.-G. Giraud

G. F. Mancini