

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. WALTER VAN GERVEN

presentadas el 15 de septiembre de 1993 \*

1. El presente asunto se refiere a una petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof alemán y relativa a la interpretación del apartado 1 del artículo 5, al apartado 2 del artículo 17 y al apartado 2 del artículo 20 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme<sup>1</sup> (en lo sucesivo, «Directiva»). Las cuestiones prejudiciales se suscitaron en el marco de un litigio entre el Finanzamt Uelzen (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Dieter Armbrecht.

Hechos

2. En su calidad de hotelero, el Sr. Armbrecht era propietario de un inmueble que incluía una pensión familiar, un restaurante y una vivienda privada. En 1981, vendió el inmueble por 1.150.000 DM. Con arreglo a la «Umsatzsteuergesetz» alemana de 1980 (Ley sobre el Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG 1980»), una venta de este tipo está, en principio, exenta del Impuesto sobre el Volumen

de Negocios.<sup>2</sup> Sin embargo, si la venta es una operación «efectuada por cuenta de otro empresario», el empresario puede tratarla como una operación sujeta al impuesto.<sup>3</sup> El Sr. Armbrecht optó voluntariamente por someter al impuesto la venta de su inmueble con arreglo a esta última disposición.

Sin embargo, en su declaración del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a 1981, el Sr. Armbrecht sólo consideró sujeta al Impuesto sobre el Volumen de Negocios la venta de la parte *de uso empresarial* de su inmueble. Por el contrario, consideró como exento del Impuesto sobre el Volumen de Negocios el precio de 157.705 DM correspondiente a la vivienda *de uso privado*. Mantiene, por lo demás, que únicamente facturó al comprador de su inmueble el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a la parte de uso empresarial de dicho inmueble, y no la correspondiente a la parte de uso privado.<sup>4</sup>

2 — Esto se explica por el hecho de que una venta de este tipo ya está incluida en el ámbito de aplicación de la «Gründerwerbsteuergesetz», Ley alemana relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles. Véase la letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la UStG 1980, que se corresponde con la letra g) del punto B del artículo 13 de la Directiva.

3 — Véase el artículo 9 de la UStG 1980, que se corresponde con el punto C del artículo 13 de la Directiva. Optar por la aplicación del impuesto puede resultar económicamente más interesante porque ello permite (véase el punto 15 *infra*) deducir el impuesto soportado (véase el apartado 2 del artículo 15 de la UStG 1980).

4 — Si bien es cierto que el precio de compra, convenido en la escritura pública, se elevaba a 1.150.000 DM «incrementado en el 13 % de IVA», la referencia al IVA sólo se refería, sin embargo, a las partes de uso empresarial del inmueble.

\* Lengua original: neerlandés.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3. Practicada una inspección *in situ*, el Finanzamt desestimó esta calificación y sometió también la venta de la vivienda privada al Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Considera, más concretamente, que es materialmente imposible fraccionar el inmueble del Sr. Armbrecht en una parte de uso empresarial y una parte de uso privado. En efecto, algunas partes del inmueble tienen al mismo tiempo, según el Finanzamt, naturaleza empresarial y privada.<sup>5</sup> Dado que el solar y el edificio constituyen un bien único e idéntico con arreglo al Derecho civil alemán,<sup>6</sup> constituyen también, necesariamente, un todo con arreglo al Derecho fiscal.<sup>7</sup>

4. El Finanzamt interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación («Revision» alemana) contra la resolución del Finanzgericht. Dicho recurso dio lugar al planteamiento de tres cuestiones prejudiciales, cuyo objeto es fundamentalmente que se dilucide si, en virtud de la Directiva —y, por consiguiente, también en virtud de la normativa alemana de aplicación de ésta—, se puede atribuir una situación fiscal distinta a la parte de uso privado de un inmueble como el del Sr. Armbrecht. Debido a su carácter técnico, ubicaré brevemente cada una de las cuestiones, cuyo texto se reproduce *in extenso* en el informe para la vista, en el contexto del Derecho europeo y de Derecho alemán en materia de Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

#### Primera cuestión prejudicial

Contra la decisión del Finanzamt, el Sr. Armbrecht interpuso un recurso ante el Finanzgericht, que se adhirió a su tesis. El Finanzgericht estimaba que un inmueble afectado en parte a uso empresarial y en parte a uso de vivienda constituye, desde el punto de vista del Derecho fiscal —y a diferencia de lo que ocurre en el Derecho civil— dos bienes económicos distintos. Dado que el Sr. Armbrecht no facturó el Impuesto sobre el Volumen de Negocios al comprador por lo que respecta al apartamento privado, tampoco debe abonar él mismo dicho impuesto.

5. En virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva, al que se adaptó el Derecho alemán mediante el número 1 del apartado 1 del artículo 1 de la UStG 1980, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

5 — El Bundesfinanzhof cita a modo de ejemplo «la instalación de calefacción, el tejado, el hueco de escalera y las partes esenciales para la estética del edificio».

6 — Más concretamente, con arreglo al artículo 90 del Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemán; en lo sucesivo, «BGB»).

7 — Más concretamente con arreglo al apartado 1 del artículo 3 de la UStG 1980.

«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el

interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

Con arreglo al apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, al que se adaptó el Derecho alemán mediante el apartado 1 del artículo 3 de la UStG 1980, se entenderá por «entrega de bienes»:

«la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

El Bundesfinanzhof solicita ahora que se dilucide si «en la enajenación de un inmueble, constituye la parte del inmueble dedicada a uso empresarial un bien autónomo objeto de una entrega de bienes en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva», o si —según yo entiendo la cuestión— sólo la venta de la parte de uso privado y de la parte de uso empresarial puede calificarse, conjuntamente, de entrega en el sentido del apartado 1 del artículo 5. En el primer supuesto, la parte de uso privado del inmueble no está sujeta al Impuesto sobre el Volumen de Negocios por cuanto, y en la medida en que (véase el punto 13 *infra*), el vendedor no actúa como sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva.

6. El argumento del Finanzamt y del Gobierno alemán, según el cual un inmueble

como el del Sr. Armbrrecht constituye un bien único e idéntico con arreglo al Derecho civil alemán y debe, por ello, ser considerado como un todo con arreglo al Derecho fiscal, no es, en mi opinión, conforme a Derecho.<sup>8</sup> Con independencia de la cuestión de si es de desear que haya que interpretar por analogía el Derecho fiscal y el Derecho civil, no puede hacerse depender la interpretación de *Derecho comunitario* —esto es, de la Directiva, aplicada por la Umsatzsteuergesetz alemana— de la interpretación del Derecho interno de un único Estado miembro.

En efecto, el Tribunal de Justicia siempre ha considerado hasta ahora que hay que dar sentido comunitario a los conceptos utilizados en las Directivas sobre el IVA, salvo que las propias Directivas dejen en manos de los Estados miembros la tarea de determinar el contenido de un concepto.<sup>9</sup> Por lo que se refiere, más concretamente, a la definición del concepto de «entrega», contemplado en

8 — Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya desestimó un razonamiento similar en una sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219), que también se refería a la recaudación de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre un inmueble. La sentencia se refería a la construcción de un inmueble en el marco de una figura jurídica denominada «Bauherrenmodell», en cuyo marco varios copropietarios compran un solar y celebran un contrato de ejecución de obra para la construcción del inmueble en dicho solar. A pesar de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, según la cual el contrato de compraventa y el contrato de ejecución de obra debían ser considerados como una única operación a los efectos del «Gründerwerbsteuer» (véase la nota 2 *supra*), «en tanto en cuanto la existencia de cada uno de ellos dependa de la del otro» (apartado 4), el Tribunal de Justicia afirmó que prestaciones de servicios realizadas en el marco de un contrato de ejecución de obra «no pueden considerarse integradas [...] en una unidad» junto con la entrega de un terreno por un empresario distinto del empresario de que se trate (apartado 15).

9 — Sentencia de 1 de febrero de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Rec. p. 113), apartados 10 y 11.

el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, las definiciones de Derecho interno de los Estados miembros tienen que ceder, según el Tribunal de Justicia, ante una visión coherente del Derecho comunitario:

«Esta interpretación conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil.»<sup>10</sup>

7. Por lo demás, procede observar, en la medida en que sea necesario, que no es en modo alguno cierto que el Derecho civil alemán se oponga a un fraccionamiento de un bien inmueble en entidades económicas independientes. En efecto, la Comisión señala en sus observaciones ante el Tribunal de Justicia que el Bürgerliches Gesetzbuch (Código civil alemán; en lo sucesivo, «BGB») prevé la posesión parcial (Teilbesitz) de un bien<sup>11</sup> y que la Wohnungseigentumsgesetz (Ley alemana de la propiedad horizontal; en lo sucesivo, «WEG») prevé ciertas formas de propiedad parcial jurídica o económica.<sup>12</sup>

10 — Sentencia de 8 de febrero de 1990, *Safe* (C-320/88, Rec. p. I-285), apartado 8. Véase también el punto 11 de mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 4 de diciembre de 1990, *van Tiem* (C-186/89, Rec. pp. I-4363 y ss., especialmente pp. I-4373 y I-4377).

11 — El artículo 865 del BGB trata de la posesión de una parte de un bien, «insbesondere abgesonderte Wohnräume oder andere Räume» (en particular, habitaciones separadas u otras estancias).

12 — La Comisión cita el derecho de propiedad exclusivo (Sondereigentum), que puede aplicarse a un apartamento o a varias habitaciones (artículo 3 de la WEG), así como los conceptos de derecho de habitación y de derecho de uso (artículo 31 de la WEG).

Además, siempre, según la Comisión, el artículo 93 del BGB establece, únicamente en relación con las «partes esenciales» de un bien —esto es, las partes «que no puedan separarse unas de otras sin que una u otra sufran detrimento o sean modificadas en su sustancia»—, que dichas partes no pueden ser objeto de derechos especiales. Ahora bien, difícilmente cabe admitir (y, por lo demás, no lo pretende ninguna de las partes del litigio) que las partes de uso empresarial y las partes de uso privado de un único inmueble sean, en cuanto tales, partes esenciales de dicho inmueble en el sentido de la citada disposición.

Por último, en la vista quedó de manifiesto que la normativa alemana en materia de tributación de los bienes inmuebles de uso empresarial establece, también, el fraccionamiento —obligatorio— de un inmueble de usos múltiples en entidades diferentes. ¿Por qué razón no sería, pues, posible también en el caso del Impuesto sobre el Volumen de Negocios un fraccionamiento similar?

8. Como ya he dicho, considero, por tanto, que el Derecho civil alemán no puede ser decisivo para la interpretación del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, en los términos en que fue acogido en Derecho alemán por el apartado 1 del artículo 3 de la UStG 1980. Al contrario, la manera en que dichos artículos deben interpretarse, debe deducirse

de la sentencia del Tribunal de Justicia, de 6 de mayo de 1992, de Jong.<sup>13</sup>

Esta sentencia, dictada poco después de que el Bundesfinanzhof decidiera, el 28 de abril de 1992, plantear cuestiones prejudiciales en el presente asunto, se refiere al apartado 6 del artículo 5 de la Directiva. Dicho artículo asimila a una entrega a título oneroso, y sujeta al impuesto,

«el autoconsumo por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido [...]».

9. El Sr. de Jong, empresario de la construcción, compró para uso privado, esto es, con exención del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, un terreno en el que había un edificio. A continuación, revendió la mitad del terreno sin facturar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Después demolió el edificio y construyó, en el marco de su empresa, dos viviendas, una por cuenta del comprador, que había comprado la mitad del terreno, y otra él. Luego utilizó esta última

casa solamente para su uso privado. En su declaración del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, consideró como sujetos al impuesto los bienes y servicios que había recabado de su empresa para la construcción de la vivienda privada, y ello en virtud del apartado 6 del artículo 5 antes citado. Por el contrario, consideró que el terreno estaba exento del impuesto, porque siempre había formado parte de su patrimonio privado.

Pues bien, la Administración fiscal neerlandesa había decidido que el terreno sobre el que había sido construida la vivienda tenía que ser considerado también como sujeto al impuesto, y ello porque

«[...] la construcción de una vivienda sobre un terreno puesto a disposición de la empresa con este fin había dado origen, respecto al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, a un nuevo bien inmueble constituido por el edificio y el terreno correspondiente» (apartado 13).

El Tribunal de Justicia desestimó esta tesis y afirmó expresamente:

«[...] es necesario, *independientemente de si el terreno y el edificio no son disociables con arreglo a la legislación nacional*, [...] distinguir, para la aplicación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, entre el impuesto sobre un terreno que un sujeto

13 — Asunto C-20/91, Rec. p. I-2847.

pasivo posee a título privado y el impuesto sobre un edificio que el sujeto pasivo ha construido sobre el mismo terreno en el marco de su actividad profesional» (apartado 19).

10. La cuestión prejudicial a la que el Tribunal de Justicia respondió en el asunto de Jong no es sustancialmente diferente de la cuestión que aquí nos ocupa. En ambos casos, se trataba fundamentalmente de discernir si el artículo 5 de la Directiva exige que dos elementos de un único e idéntico inmueble (respectivamente, un terreno y un edificio, o la parte de uso empresarial y la parte de uso privado de un edificio), que pueden distinguirse entre sí desde el punto de vista económico, pero que se encuentran en apariencia indisolublemente vinculados entre sí o que deben ser considerados como un todo a la luz del Derecho interno de un Estado miembro, sólo pueden originar una operación imponible única.

Pues bien, de la sentencia de Jong resulta claramente que un solar, que sea y siga siendo propiedad privada de un sujeto pasivo, está sujeto, por lo que se refiere al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, a un régimen distinto que un edificio que el sujeto pasivo haya construido sobre dicho terreno para atender a necesidades de su empresa y que, por consiguiente, forma parte de su patrimonio empresarial. El hecho de que, según el Derecho nacional aplicable, un edificio construido para atender a necesidades empresariales forme un todo con el terreno sobre el

que se construye dicho edificio, y que se posee con carácter privado, no tiene —en contra de lo que había sostenido el Gobierno neerlandés (pero no el Gobierno alemán)<sup>14</sup> en el asunto de Jong—<sup>15</sup> el efecto de que con vistas a la aplicación de la Directiva, el terreno y el edificio adquieran la cualidad de bien único, que forme parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo.

11. También el presente asunto se refiere a dos partes de un único e idéntico conjunto inmobiliario, en este caso la parte de uso empresarial y la parte de uso privado de un edificio, cuya parte de uso privado ya estaba afectada a uso privado antes de la transmisión y, al parecer, también fue transmitido como tal por el sujeto pasivo. Al igual que en el asunto de Jong, hay que admitir que en los efectos de la aplicación de la Directiva, ambas partes pueden ser separadamente objeto de transmisión. De ahí resulta, más concretamente, que la parte de uso empresarial del inmueble puede ser, en cuanto tal, objeto de entrega en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva. Esto no queda enervado por la alegación del Finanzamt, según la cual el hecho de que el inmueble contenga cierto número de partes afectadas a uso mixto privado y empresarial hace posible el fraccionamiento de dicho bien en una parte de uso empresarial y una parte de

14 — Interesa comparar sucintamente el punto de vista mantenido por el Gobierno alemán en el asunto de Jong y en el presente asunto. Con arreglo al apartado 1 del artículo 94 del BGB, un terreno y un edificio sobre él construido son «partes esenciales», inseparables unas de otras, de un bien único e idéntico. Pues bien, en el asunto de Jong, el Gobierno alemán mantuvo, al igual que la Comisión, el punto de vista de que el terreno y el edificio pueden someterse a un régimen diferente con vistas a la recaudación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. No comprendo por qué este mismo Gobierno adopta ahora un punto de vista contrario; menos aún, si se considera que ahora *no* está claro que las partes de que se trata sean, con arreglo al Derecho alemán, «partes esenciales» de un bien único e idéntico (véase el apartado 7 *supra*).

15 — Véanse los apartados 13 y 14 de la sentencia.

uso privado (véase el punto 3 *supra*). En efecto, no deja de ser posible determinar en forma de porcentaje en qué medida las partes comunes están afectadas a uso empresarial o a uso privado. Por lo demás, la Administración fiscal alemana (del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) parece estar muy familiarizada con este tipo de cálculos.<sup>16</sup>

12. Por otra parte, el razonamiento que acabo de exponer, deducido de la sentencia de Jong, me parece que es el más conforme con el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva. Según dicho artículo (véase el punto 5 *supra*), hay que considerar como «entrega de bienes» «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Deduzco de esta definición que lo determinante es la función económica que el cedente, como titular del derecho de disposición, haya atribuido al bien o a algunas partes de éste. Pues bien, no se discute que el Sr. Armbrrecht ya había afectado algunas partes de su bien a un uso empresarial y otras a uso privado antes de la transmisión.

Esto desarticula de plano la alegación, formulada en la vista, de que un fraccionamiento en función del uso de bienes inmuebles que se proyecte vender puede entrañar

16 — Véase, al respecto, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), en la que se discutía sobre una práctica administrativa alemana con arreglo a la cual no se consideraba el uso empresarial de bienes económicos cuando dicho uso representara menos del 10 % del uso total.

una modificación repentina en el objeto de la transacción.<sup>17</sup> En efecto, según se deduce, en mi opinión, del apartado 1 del artículo 5, el elemento determinante es la situación del bien cedido en el momento de la cesión, esto es, el momento en el que el poseedor del bien tiene el «poder de disposición [sobre el bien] con las facultades atribuidas a su propietario». Por consiguiente, el modo en que el bien está fraccionado en el momento de la transmisión es el que determina su régimen fiscal a los efectos de la Directiva; esto no se altera en nada por modificaciones efectuadas después de la transmisión.<sup>18</sup>

13. No quiero dejar de precisar lo hasta aquí expuesto en los términos siguientes. Para que haya exención del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, es necesario que el inmueble destinado a vivienda que vaya a venderse se haya mantenido fuera del ámbito de aplicación del sistema del Impuesto sobre el Volumen de Negocios o haya sido sustraído de éste. La parte de un bien inmueble afectada a uso empresarial sólo podrá, entonces, ser objeto de una entrega sujeta al impuesto distinta —o, en otras palabras, la venta de la parte de este bien afectada a fines privados sólo estará exenta del Impuesto sobre el Volumen de Negocios—, si la parte afectada a uso privado también está efectivamente

17 — La representante del Finanzamt citaba el ejemplo de la venta de un inmueble formado por diez habitaciones. El vendedor utiliza tres habitaciones para las necesidades de su empresa y las siete restantes con fines privados. Pues bien, el comprador desea utilizar cinco habitaciones para uso empresarial y cinco para uso privado. Si se admite que las partes para uso empresarial y las partes para uso privado son bienes que deben distinguirse entre sí, dichos bienes cambian de naturaleza en el momento de la venta. Se entregan tres «habitaciones para uso empresarial», pero se adquieren cinco, mientras que de las siete «habitaciones para uso privado» que se entregan, sólo se adquieren cinco.

18 — Por lo demás, las modificaciones efectuadas después de la transmisión pueden también modificar fundamentalmente el objeto de la transacción de venta en el caso en que un bien no haya sido fraccionado, por ejemplo, porque un comerciante venda su inmueble de uso empresarial a alguien que quiere convertirlo en vivienda.

incluida, en el momento de la venta, en el patrimonio privado del vendedor.

Esto no ocurre, por ejemplo, como observa acertadamente la Comisión, cuando un vendedor haya abonado y deducido él mismo el Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el momento en que haya comprado el inmueble. En este caso, el inmueble no se ha incorporado al patrimonio privado de dicho vendedor, aunque haya sido utilizado exclusivamente para fines privados. La venta de un inmueble utilizado para fines privados no estará tampoco exenta del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente al vendedor si dicho vendedor factura el Impuesto sobre el Volumen de Negocios a su comprador.<sup>19</sup> En efecto, el vendedor dio a entender implícitamente en ambos casos que el inmueble estaba incluido en el ámbito de aplicación del sistema del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

A la inversa, un vendedor que no hubiera, por sí mismo, pagado y deducido el Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el momento de la compra y que no haya hecho luego nada que incorpore su vivienda privada al ámbito de aplicación del impuesto debe, en mi opinión, disfrutar de exención de éste en el caso de venta de la parte privada de su inmueble.

14. Concluyo, pues, como respuesta a la primera cuestión prejudicial, que la parte de un

inmueble utilizada con fines empresariales es, en cuanto tal, en el momento de la venta de dicho bien, objeto de una entrega en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva y que la parte del bien incluida en el patrimonio privado del vendedor —siempre y cuando el vendedor haya mantenido fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios— no es objeto de una entrega única, con la parte utilizada con fines empresariales, sujeta al impuesto, en el sentido de la disposición antes citada.

### Segunda cuestión prejudicial

15. Esta cuestión se refiere a la deducción del impuesto soportado. Esta deducción, tratada en el capítulo 11 (artículos 17 al 20) de la Directiva, tiene la finalidad de impedir que se pague el Impuesto sobre el Volumen de Negocios por el precio íntegro de un bien o servicio, cuando las partes integrantes de dicho bien o servicio ya hayan estado anteriormente sujetas a dicho impuesto. El régimen del impuesto soportado tiene, así, el objetivo de garantizar la neutralidad del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, según se deducía ya del artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA:<sup>20</sup>

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar

19 — Corresponde al Juez nacional determinar si el Sr. Armbricht facturó o no el Impuesto sobre el Volumen de Negocios para la vivienda privada: véase la nota 4 *supra*.

20 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3). Sobre la evolución posterior de este artículo, véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs de 30 de abril de 1991, Lennartz, citada en la nota 16, pp. I-3812 y ss., especialmente p. I-3815.

al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, *sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.*

En cada transacción será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, *previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio»* (el subrayado es mío).

16. El apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva (que interesa en este caso), por el que se aplica este principio,<sup>21</sup> establece que el impuesto soportado puede deducirse «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas». El Bundesfinanzhof solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si lo que se utiliza para las necesidades de las operaciones gravadas en el sentido del referido artículo es todo el bien o solamente la parte afectada a la actividad empresarial de un bien como el del Sr. Armbrrecht.

Si, en su respuesta a la primera cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia no compartiera mi opinión y estimara que un empresario como el Sr. Armbrrecht también debe

pagar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente al precio de venta de la parte del inmueble utilizada para fines privados, no se plantea ningún problema. En este caso, es evidente que puede también deducir el impuesto soportado en relación con esta parte del precio de venta. Por el contrario, se plantea un problema si, como yo propongo, el Tribunal de Justicia responde de manera afirmativa a la primera cuestión prejudicial. En efecto, en este caso hay que preguntarse si un empresario, que no tiene que pagar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre una determinada cantidad, puede o no deducir el impuesto soportado correspondiente sobre dicha cantidad.

17. En la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró que un sujeto pasivo que utilice bienes tanto para fines empresariales como para fines privados, tiene en principio derecho pleno a deducir el IVA soportado, «por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales».<sup>22</sup>

Sin embargo, como indica con razón el Bundesfinanzhof, existe una diferencia importante entre la situación contemplada en el asunto Lennartz y la situación que aquí nos ocupa. El asunto Lennartz se refería a un

21 — Véase la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 23.

22 — Sentencia Lennartz, citada en la nota 16, apartado 35. Véanse también los puntos 58 y 59 de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs, en dicha sentencia, pp. I-3812 y ss., especialmente pp. I-3826 y I-3827.

vehículo con respecto al cual no podían determinarse con precisión qué partes se destinaban a uso privado y cuáles a uso profesional. Por el contrario, el presente asunto se refiere a un inmueble en el que se puede distinguir con precisión una parte de uso privado y una parte de uso empresarial. En otras palabras, el asunto Lennartz se refería a un bien económico único, sujeto al impuesto en cuanto tal, y utilizado tanto para necesidades profesionales como para necesidades privadas. El presente asunto se refiere a dos partes de un bien inmueble que deben considerarse como bienes económicos distintos (véase el punto 10 *supra*) y de los cuales, uno se utiliza para necesidades empresariales y, por ello, está sujeto al impuesto, y el otro se utiliza para necesidades privadas y, por consiguiente, no está sujeto al impuesto.

La misma relación constituye también la premisa de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios que grava los bienes inmuebles:

«Como puso de relieve el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de mayo de 1982 (Schul, 15/81, Rec. p. 1409), un elemento básico del sistema del IVA consiste en que en cada transacción el IVA sólo es exigible previa deducción del importe del IVA que haya gravado *directamente* el coste de los diversos elementos que constituyen el precio de los bienes y de los servicios [...]» (el subrayado es mío).<sup>23</sup>

18. En mi opinión, la parte no sujeta al impuesto no tiene que ser considerada para la deducción del impuesto soportado. En efecto, la neutralidad de principio del sistema del Impuesto sobre el Volumen de Negocios (véase el punto 14 *supra*) exige que exista una relación lógica entre la medida en que un bien está sujeto al impuesto y la medida en que dicho bien puede generar la deducción del impuesto soportado.

La estrecha relación entre la sujeción al impuesto y el carácter deducible del impuesto soportado se vería en entredicho si se admitiera que la parte exenta de un bien inmueble puede, no obstante, dar derecho a deducción del impuesto soportado, que se deduciría, de este modo, del impuesto que gravara la parte del mismo bien sujeta al impuesto.

Esta relación reside en la propia Directiva, que permite la deducción del impuesto soportado sino «en la medida en que» los bienes y servicios se utilicen para un uso sujeto al impuesto (véase el punto 16 *supra*).

19. Como respuesta a la segunda cuestión prejudicial, concluyo, por consiguiente, que la parte de un bien inmueble utilizada para fines privados, exenta del Impuesto sobre el

23 — Sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 16. Este asunto se refería a la (futura) adquisición y al alquiler de un derecho sobre un apartamento.

Volumen de Negocios, en virtud de la interpretación del apartado 1 del artículo 5 que se propuso anteriormente (punto 13), no se utiliza para las necesidades de operaciones gravadas en el sentido del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva y, por consiguiente, no puede dar lugar a la deducción del impuesto soportado. Por lo demás, no quiero dejar de destacar que esta conclusión está en consonancia con la sentencia Lennartz. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia estimó que un vehículo, que había sido íntegramente sometido al Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el momento de su venta, también debía dar lugar, íntegramente y sin restricciones, a la deducción del impuesto soportado. De manera totalmente análoga, propongo ahora al Tribunal de Justicia que declare que un bien inmueble que sólo está sujeto en parte al Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el momento de su venta tampoco puede generar más que una deducción parcial del impuesto soportado. El razonamiento subyacente es el mismo.

artículo 20 de la Directiva. Este dispone, entre otras cosas, lo siguiente:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones [...].

### Tercera cuestión prejudicial

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos [o fabricados] [...].

20. Mediante su tercera cuestión, el Bundesfinanzhof pide que se dilucide si una eventual regularización de la deducción del impuesto soportado puede limitarse a la parte de un bien inmueble utilizada para fines empresariales. Una regularización de este tipo, regida en Alemania por el artículo 15a de la UStG 1980, constituye el objeto del

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta diez años.»

21. Del mismo modo que la respuesta a la segunda cuestión prejudicial es consecuencia lógica de la respuesta a la primera cuestión, la respuesta a la tercera cuestión prejudicial está comprendida en la respuesta a la segunda cuestión. Como respuesta a ésta (véase el punto 19 *supra*), he afirmado que una parte de un bien inmueble que se utiliza para fines privados y está exenta del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, no se utiliza para las necesidades de operaciones gravadas en el sentido del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva y no puede, por consiguiente, dar lugar a la deducción del impuesto soportado. Pues bien, cuando no proceda practicar la deducción del impuesto soportada, tampoco puede existir regularización de dicha deducción.

22. La regularización de la deducción del impuesto soportado con arreglo al apartado 2 del artículo 20 de la Directiva *puede*, por consiguiente, ciertamente limitarse a la parte de un bien inmueble que se utilice para fines empresariales, lo cual implica que hay que responder afirmativamente a la tercera cuestión prejudicial. Es más, dado que no puede haber regularización de la deducción sino en la medida en que la propia deducción sea posible, la regularización *no puede afectar* a la parte del bien inmueble incorporada al patrimonio privado del vendedor.

## Conclusión

23. En virtud de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas lo siguiente:

- «1) La parte de un bien inmueble dedicada a usos profesionales constituye en cuanto tal, en el momento de la enajenación de dicho bien, el objeto de una entrega a efectos del apartado 1 del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, al menos cuando, en el momento de la enajenación, la parte de dicho bien inmueble dedicada a usos privados forme parte del patrimonio privado del vendedor y éste la haya mantenido fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.
- 2) En la medida en que, de acuerdo con el apartado anterior, la parte de un bien inmueble dedicada a usos privados queda exenta del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, se considera que dicha parte no se utiliza para las necesidades de las operaciones empresariales gravadas a efectos del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE.

- 3) La regularización de la deducción del impuesto soportado con arreglo al apartado 2 del artículo 20 de la Directiva 77/388/CEE puede limitarse a la parte de un bien inmueble dedicada a usos profesionales. Por lo demás, dicha regularización no puede afectar a la parte de un bien inmueble dedicada a usos privados y exenta del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de acuerdo con lo que se dice en la respuesta a la primera cuestión.»