CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F. G. JACOBS presentadas el 30 de abril de 1991 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El asunto presente ha sido remitido al Tribunal de Justicia por el Finanzgericht München y versa sobre la interpretación de la normativa comunitaria en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido y, en particular, sobre determinadas disposiciones 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 Finanzgericht solicita una decisión prejudicial sobre dos cuestiones principales:

1) Si una persona que adquiere inicialmente bienes de inversión (en el presente caso, un automóvil) exclusivamente con fines privados, pero que posteriormente utiliza los bienes para las necesidades de una empresa, tiene derecho a practicar en años posteriores una deducción parcial del IVA soportado a través de regularizaciones anuales, con arreglo a las reglas previstas en el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva.

2) Si las autoridades fiscales nacionales podrán considerar que dichos bienes se utilizan exclusivamente con fines privados cuando la utilización para las necesidades de la empresa sea muy limitada.

2. Los antecedentes de hecho del asunto son los siguientes. En 1985 y 1986, el contribuyente, 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. 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 su automóvil a la empresa. En su declaración de IVA de 1986, el Sr. Lennartz practicó una deducción del IVA soportado correspondiente a la adquisición del vehículo por importe de 282,98 DM (calculado sobre la base de los 6/60 de 2 828,86 DM), con arreglo a la letra a) del artículo 15 de la Umsatzsteuergesetz de 1980, que es la Ley alemana que da cumplimiento a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva.

3. La Administración de Hacienda 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 la letra a) del

* Lengua original: inglés.

artículo 15. La conclusión de que el automóvil se utilizó inicialmente tan sólo con fines privados se basó en una práctica administrativa de las autoridades fiscales alemanas según la cual, con carácter general, no se tiene en cuenta la utilización de bienes para las necesidades de la empresa cuando tal utilización representa menos del 10 % de la utilización total.

4. Parece ser que el Sr. Lennartz no practicó en 1985 la deducción inicial del IVA soportado en concepto de la adquisición del automóvil. El recurso que interpuso fue contra la decisión de la Administración fiscal por la que se denegaba su solicitud de practicar en 1986 una regularización posterior con arreglo a la letra a) del artículo 15.

5. Para poder resolver dicho recurso, el Finanzgericht pidió al Tribunal de Justicia que se pronunciase sobre 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 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?»

Normas sobre la deducción del IVA soportado

6. Quizá sea útil que empiece explicando brevemente la finalidad del apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva y su posición en la sistemática de dicha Directiva, especialmente su relación con las normas en materia de deducción del IVA soportado con motivo de la adquisición de bienes y servicios.

7. El artículo 2 de la Primera Directiva IVA, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Directiva 67/227/CEE; DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), dispone lo siguiente:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre 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.

[...]»

8. Las normas para aplicar el principio de deducción previsto en el párrafo segundo de ese artículo fueron inicialmente establecidas por la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva 67/228/CEE; DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), especialmente en el artículo 11 de dicha Directiva. La Sexta Directiva, que sustituyó a la Segunda Directiva, estableció normas bastante más detalladas, que están contenidas en su Título XI (artículos 17 a 20).

9. El apartado 1 del artículo 17 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

10. El devengo del impuesto y el momento en que se hace exigible se regulan en el artículo 10, en cuya virtud la regla general es la siguiente:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios [...]» (apartado 2 del artículo 10).

11. El apartado 2 del artículo 17 dispone lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

12. Junto al derecho a deducir el IVA soportado en relación con las operaciones gravadas a que se refiere el apartado 2 del artículo 17, el apartado 3 de ese mismo artículo concede a los sujetos pasivos el derecho a deducción en lo relativo a algunas otras operaciones, que no son relevantes para el caso de autos.

13. El apartado 5 del artículo 17 dispone lo siguiente:

«En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.»

El método normal para determinar la referida proporción está regulado en el artículo 19 y supone basarse en una fracción que representa la relación entre el volumen de negocios anual relativo a las operaciones que conllevan derecho a deducción del IVA y, para simplificar, el volumen de negocios

global. No obstante, el apartado 5 del artículo 17 faculta a los Estados miembros para autorizar u obligar a los sujetos pasivos a utilizar diversos métodos particulares para determinar la proporción deducible.

14. El artículo 20 de la Directiva se refiere a la regularización de las deducciones practicadas. El apartado 1 del artículo 20 dispone lo siguiente:

«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, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

[...]»

15. El apartado 2 del artículo 20, que establece normas más específicas para las regularizaciones relativas a los bienes de inversión, dispone lo siguiente:

«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. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

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.»

16. El apartado 3 del artículo 20 contempla la situación en la que los bienes de inversión se entregan durante el período de regularización. El apartado 4 del artículo 20 dispone lo siguiente:

«En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

— definir la noción de bienes de inversión;

— precisar cuál es la cuantía del impuesto que ha de tomarse en consideración para la regularización;

— tomar las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada, y

— autorizar simplificaciones administrativas.»

17. El apartado 5 del artículo 20 dispone que si en un Estado miembro la aplicación de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 20 diese un resultado insignificante, dicho Estado podrá proceder, sin perjuicio de la consulta al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 29, a su no aplicación.

18. Los efectos de las normas mencionadas pueden ilustrarse con el siguiente ejemplo.

Supongamos que el primer año un banco compra un ordenador por un importe de 100 000 ECU más 10 000 ECU en concepto de IVA. A lo largo del año, el ordenador se utiliza en un 40 % para operaciones gravadas o para operaciones que den derecho a deducción con arreglo al apartado 3 del artículo 17, y en un 60 % para operaciones de préstamo exentas que no dan derecho a deducción.

Teniendo en cuenta que el ordenador se utiliza «para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho», resultan aplicables las normas de prorrateo del apartado 5 del artículo 17. Supongamos que el banco haya acordado con la Administración de Hacienda basar el cálculo del IVA soportado por la utilización del ordenador en alguno de los métodos especiales de prorrateo que regula el apartado 5 del artículo 17, y no en el volumen de negocios con arreglo al artículo 19.

En tal supuesto el banco podrá deducir, el primer año, un 40 % del total del IVA soportado en el momento de la adquisición del ordenador (es decir, 4 000 ECU).

Supongamos que el segundo año la proporción de la utilización para operaciones que dan derecho a deducción aumenta hasta representar el 50 % de la utilización total. En ese caso, si se admite que los bienes están incluidos en el ámbito de las normas nacionales adoptadas en virtud del apartado 2 del artículo 20, el banco podrá efectuar la regularización de su deducción e invocar una cuantía adicional de IVA soportado de 10 % (50 % menos 40 %) × ⅕ × 10 000 ECU (es decir, 200 ECU), a fin de tener en cuenta ese 10 % adicional de utilización, durante el segundo año, del ordenador para operaciones que dan derecho a deducción.

Pero si el tercer año la utilización del ordenador para operaciones que dan derecho a deducción se reduce al 20 % de la utilización total, el banco habrá de reintegrar por el tercer año el 20 % (40 % menos 20 %) × ⅕ × 10 000 ECU (es decir, 400 ECU).

19. Así pues, un sujeto pasivo que adquiera bienes de inversión sujetos a las normas de regularización previstas en el apartado 2 del artículo 20 practicará la deducción inmediata del importe total de la proporción de IVA soportado que sea deducible durante el año de adquisición con arreglo a las normas del artículo 17. Posteriormente estará obligado a practicar regularizaciones anuales de la deducción inicial basadas en las variaciones que la proporción deducible experimente a lo largo de los cinco o diez años del período de regularización.

20. Una vez expuestos los antecedentes de hecho y de Derecho, voy a examinar las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional.

La letra a) de la cuestión 1

21. Mediante esta parte de la primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta de hecho si las normas en materia de regularización del IVA soportado que figuran en el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva se aplican cuando el sujeto pasivo adquiere inicialmente bienes con fines exclusivamente privados pero los utiliza posteriormente para fines empresariales en algún momento del período de regularización de cinco años.

22. Tanto la Comisión como los Gobiernos alemán, francés y del Reino Unido están de acuerdo en que el apartado 2 del artículo 20 no se aplica en tales circunstancias. Este punto de vista parece correcto. Cuando un particular (es decir, una persona que no ejerce una actividad económica independiente y que, por lo tanto, no es sujeto pasivo a los efectos del apartado 1 del artículo 4 de la Directiva) adquiere bienes con fines privados (no profesionales), no tiene derecho a practicar deducción alguna con arreglo al apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, puesto que dicha disposición únicamente atribuye derecho a la deducción a los sujetos pasivos. Si el particular de que se trata revende posteriormente los bienes a un sujeto pasivo, ningún IVA gravará dicha entrega por cuanto no habrá sido efectuada por un sujeto pasivo que actúe como tal (artículo 2). El resultado de ello es que esa parte del IVA inicial abonado por el particular en el momento de la compra de los bienes (o la totalidad del IVA si los bienes no han perdido nada de su valor) seguirá incluida en el valor de reventa; por consiguiente, un sujeto pasivo que compre bienes a un particular soportará una carga de IVA no recuperable. La Sexta Directiva no incluye el concepto de consumo final temporal o parcial aplicable a aquellos bienes que vuelven a introducirse en el circuito económico (véase, en particular, la sentencia de 5 de diciembre de 1989, Oro Amsterdam Beheer, C-165/88, Rec. p. 4081). Véase, también, la propuesta de la Comisión de 11 de enero de 1989 para modificar una Directiva del Consejo sobre un régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO C 76, p. 10)].

23. Como sostienen los Gobiernos de Francia y del Reino Unido, no hay ninguna razón para considerar esa situación distinta del caso de un sujeto pasivo que inicialmente adquiere bienes con fines privados y posteriormente los dedica a sus necesidades profesionales. En este caso, los bienes salen del circuito económico cuando el particular los adquiere en tanto que consumidor final y los utiliza con fines privados. Los bienes volverán posteriormente al circuito económico cuando sean utilizados para las necesidades de la empresa. La Sexta Directiva contempla claramente la posibilidad de que un sujeto pasivo actúe a título personal y privado y, por ende, en tanto que consumidor final. El artículo 2 circunscribe la aplicación del IVA a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso «por un sujeto pasivo *que actúe como tal*» (el subrayado es mío). Por consiguiente, el apartado 2 del artículo 17 debe interpretarse en el sentido de que únicamente atribuye derecho a deducción cuando el sujeto pasivo actúe como tal.

24. Por otra parte, cuando un sujeto pasivo adquiere bienes a título privado no se atiene a los requisitos administrativos y contables que regulan el ejercicio del derecho a la deducción y figuran en los artículos 18 y 22

de la Sexta Directiva. Como señala el Gobierno francés, la obligación de extender factura que figura en la letra a) del apartado 3 del artículo 22 se aplica únicamente a los bienes y servicios que se entreguen o presten a otro sujeto pasivo. De un modo más general, cuando un sujeto pasivo adquiere bienes con fines privados, no tiene ninguna obligación (pues resultaría inapropiado en su caso) de hacer figurar tales bienes en su contabilidad en materia de IVA con arreglo al apartado 2 del artículo 22, ni tampoco de incluir la entrega o prestación en su declaración periódica del IVA con arreglo al apartado 4 del artículo 22.

25. Por lo que se refiere más específicamente al apartado 2 del artículo 20, dicha disposición se limita, como ha señalado el Gobierno del Reino Unido, a establecer el mecanismo adecuado para calcular las regularizaciones de la deducción inicial. Pero no puede convertir el IVA abonado en relación con actividades no profesionales en un IVA deducible con arreglo al artículo 17. En virtud del apartado 1 del artículo 17, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, según lo define el artículo 10. La condición en la que la persona actúe en ese momento es lo que determinará si existe o no el derecho a la deducción.

26. Es verdad que, en la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), que versa sobre el derecho a deducción en lo relativo a los inmuebles dados en arrendamiento, el Tribunal de Justicia declaró que:

«[...] el artículo 20 de la Sexta Directiva establece un régimen de regularización [...] Cuando por el importe del precio, el arrendamiento pueda considerarse una liberalidad y no una actividad económica en el sentido de la Directiva, la deducción inicialmente practicada es objeto de una regularización cuyo plazo puede alcanzar hasta diez años.»

En mi opinión, sin embargo, el Tribunal de Justicia no puede haber querido decir que el apartado 2 del artículo 20 resulta aplicable cuando los bienes hayan sido adquiridos inicialmente por un sujeto pasivo con fines ajenos a su empresa. En tal supuesto, cualquier deducción inicial practicada sin fundamento debe ser anulada en su integridad.

Las letras b) y c) de la cuestión 1

27. Mediante estos extremos de la primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se determine si, en el caso de que la utilización para las necesidades de la empresa en algún momento del período de regularización no baste para dar derecho a la regularización, será necesario para que tal derecho exista que los bienes:

— se hayan utilizado desde el momento de su adquisición para fines de las operaciones gravadas o exentas [letra b)]; o

— se hayan afectado, en el momento de la adquisición, a la empresa del sujeto pasivo [letra c)].

28. La cuestión decisiva, a la vista del texto literal de la Sexta Directiva, es determinar si, para la aplicación del apartado 2 del artículo 20, resulta suficiente con que la persona de que se trate adquiera los bienes en tanto que sujeto pasivo o si debe haber, además, una utilización inmediata de los bienes para fines de las operaciones gravadas o exentas.

29. El Gobierno alemán se inclina expresamente por el requisito expuesto en la letra b) de la cuestión, es decir, por la utilización desde el momento de la adquisición para fines de las operaciones gravadas o exentas. La Comisión parece sugerir que los bienes deben afectarse a la empresa y ser utilizados al menos en parte para fines de las operaciones gravadas. El Gobierno del Reino Unido considera que el apartado 2 del artículo 20 se aplica únicamente a los bienes que son utilizados desde el momento de la adquisición para las necesidades de la empresa del adquirente. El Gobierno francés considera que el apartado 2 del artículo 20 se aplica cuando los bienes son adquiridos por un sujeto pasivo que actúe como tal. De este modo, la normativa francesa atribuye el derecho a la deducción cuando bienes de inversión afectados inicialmente a la empresa, pero no utilizados para las necesidades de operaciones que dan derecho a deducción, son posteriormente utilizados para tales operaciones en el transcurso del período de regularización.

30. Para llegar a una conclusión sobre este extremo, se debe hacer referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1985, Rompelman/Minister van Financïen (268/83, Rec. p. 655). En ese asunto se trataba de determinar si una persona que había adquirido un título de propiedad futura sobre locales de negocio en construcción, con la intención declarada de dar dichos locales en arrendamiento y de llevar a cabo entregas y prestaciones sujetas a IVA, estaba actuando en esta fase preparatoria en tanto que sujeto pasivo con derecho a deducir.

31. El Tribunal de Justicia empezó por examinar los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva, para llegar a la conclusión de que:

«El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la plena neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA» (apartado 19) *(traducción provisional).*

32. Refiriéndose luego más específicamente a la cuestión que se le planteaba, el Tribunal de Justicia se expresó de la siguiente manera:

«[...] el principio de la neutralidad del IVA con respecto a la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión llevados a cabo para las necesidades de una empresa sean considerados como actividades económicas. Resultaría contrario a este principio considerar que las referidas actividades no comienzan hasta el momento en que el bien inmueble sea efectivamente explotado, es decir, hasta el momento en que comience a generar renta imponible. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta Directiva cargaría al agente económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica, sin darle la posibilidad de deducir dicho IVA con arreglo al artículo 17, y establecería una distinción arbitraria entre los gastos de inversión según se produzcan antes o después de la explotación efectiva del bien inmueble. Aun en los casos en que esté prevista la restitución del IVA soportado en relación con los actos preparatorios una vez haya comenzado la explotación efectiva del bien inmueble, una carga financiera pesaría sobre el bien durante el período, a veces dilatado, que transcurre entre los primeros gastos de inversión y la explotación efectiva. Por consiguiente, todo aquel que lleve a cabo tales actos de inversión —estrechamente relacionados con la futura explotación de un bien inmueble y necesarios para ella— deberá ser considerado como sujeto pasivo a efectos del artículo 4» (apartado 23) *(traducción provisional).*

33. En mi opinión, deben extraerse dos conclusiones de la referida sentencia. En primer lugar, una persona que adquiera bienes para las necesidades de una actividad económica, en el sentido del artículo 4, lo hará en tanto que sujeto pasivo aunque los bienes no sean utilizados inmediatamente para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios. En segundo lugar, si el sujeto pasivo ha adquirido los bienes para llevar a cabo operaciones gravadas (en lugar de operaciones exentas, por ejemplo), tendrá derecho a una deducción inmediata en virtud del artículo 17.

34. A mi juicio, debe hacerse una distinción entre esos dos requisitos, a saber, el de la adquisición de los bienes en tanto que sujeto pasivo y el de la utilización para operaciones gravadas. El primero es un requisito de carácter más fundamental, en la medida en que la adquisición de bienes de inversión exclusivamente para necesidades ajenas a la empresa no está incluida en el ámbito de aplicación de sistema común del IVA, ni tampoco, por consiguiente, en el mecanismo de deducción. Es la utilización (gravada o no) que se haga de las mercancías o que se tenga la intención de hacer con ellas dentro de la empresa lo que determina la magnitud de la deducción inicial a la que tiene derecho el sujeto pasivo en virtud del artículo 17, así como el alcance de eventuales regularizaciones en períodos posteriores.

35. Una de las consecuencias de este análisis es que el apartado 2 del artículo 20 puede resultar aplicable —y en este punto estoy de acuerdo con las observaciones del Gobierno francés— incluso cuando un sujeto pasivo adquiere inicialmente los bienes para las necesidades de operaciones económicas que con arreglo a los apartados 2 y 3 del artículo 17 no dan derecho a deducción (por ejemplo, operaciones exentas), pero en años posteriores, y dentro del período de regularización, utiliza los bienes para operaciones con respecto a las cuales el IVA sí es deducible. En efecto, haciendo referencia al ejemplo anterior de un ordenador comprado por un banco, supongamos que el primer año el ordenador se usa exclusivamente para las necesidades de operaciones exentas en relación con las cuales no hay derecho a deducción, pero que durante los cuatro años siguientes se utiliza en un 80 % para las necesidades de operaciones gravadas. Si bien es verdad que el banco no tiene derecho a la deducción el primer año, no es menos cierto que ha adquirido los bienes para las necesidades de su empresa y que tiene derecho a efectuar regularizaciones al objeto de tener en cuenta la utilización predominante para las necesidades de operaciones gravadas que tuvo lugar a partir del segundo año y hasta el quinto.

36. También se deduce del referido análisis que la utilización inmediata de los bienes para las necesidades de operaciones gravadas o exentas no constituye en sí misma un requisito para la ulterior aplicación del apartado 2 del artículo 20. En efecto —y para seguir con el ejemplo anterior—, si como consecuencia de defectos de software el banco no estuviese en condiciones de utilizar el ordenador hasta el segundo año, ello no sería —o no debería ser— obstáculo alguno para una regularización posterior que tuviese en cuenta las variaciones de la utilización. Este punto de vista viene confirmado por el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 20, que autoriza expresamente a los Estados miembros a retrasar el comienzo del período de regularización hasta el momento en que el bien se utilice por primera vez.

37. En el contexto del caso de autos, por consiguiente, el criterio decisivo es si el Sr. Lennartz, en el momento de la adquisición de los bienes, tenía la intención de utilizarlos para las necesidades de su empresa o si, por el contrario, su intención en ese momento era la de utilizarlos íntegramente para necesidades ajenas a su empresa. En el segundo supuesto, el apartado 2 del artículo 20 no resulta aplicable. No obstante,

debo señalar que, por razones que precisaré un poco más tarde en estas mismas conclusiones, el apartado 2 del artículo 20 puede resultar aplicable en el caso de utilización parcial con fines privados.

38. No considero que sea necesario examinar el punto de vista aducido por el Gobierno alemán según el cual los propios términos «bienes de inversión» se aplican exclusivamente a los bienes adquiridos para las necesidades de la empresa. En cualquier caso, las condiciones de aplicación del apartado 2 del artículo 20 conducen al mismo resultado.

39. En mi opinión, por consiguiente, tan sólo podrán practicarse regularizaciones de la deducción inicial con arreglo al apartado 2 del artículo 20 cuando los bienes de inversión hayan sido afectados a la empresa en el momento de su adquisición [letra c) de la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional]; siempre que se cumpla este requisito, podrán llevarse a cabo regularizaciones aunque no haya habido utilización inmediata de los bienes para las necesidades de operaciones gravadas o exentas. Habida cuenta de esta conclusión, procede examinar la tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional nacional.

La cuestión 3

40. Mediante esta cuestión el órgano jurisdiccional nacional solicita precisiones sobre los criterios que deben utilizarse para determinar si una persona adquiere bienes en tanto que sujeto pasivo. Concretamente se trata de que se determine si es necesario que tal persona:

a) haya adquirido los bienes con la intención de utilizarlos para las necesidades de la empresa:

   — inmediatamente a partir de la adquisición,

   — dentro del año de adquisición, o

   — dentro del período de regularización de cinco años,

y/o que

b) utilice efectivamente los bienes para las necesidades de la empresa dentro de los referidos plazos.

41. Ya puse de relieve antes, en relación con la primera cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional nacional, que una persona adquiere bienes en tanto que sujeto pasivo cuando lo hace con la específica intención de utilizarlos para las necesidades de su empresa. Por consiguiente, las autoridades fiscales deben comprobar si el sujeto pasivo tenía realmente esa intención en el momento de la adquisición de los bienes. En el ya citado asunto Rompelman, el Tribunal de Justicia declaró que incumbe «a quien solicita la deducción del IVA demostrar que se cumplen los requisitos para ello y, en particular, que se dan en su caso los criterios para considerar que se trata de un sujeto pasivo. Por consiguiente, el artículo 4 no se opone a que la Administración de Hacienda exija que la intención declarada sea confirmada por elementos objetivos, tales como la circunstancia de que los locales que se proyecta utilizar sean idóneos para una explotación comercial» (apartado 24) *(traducción provisional).*

42. Las autoridades fiscales nacionales deben comprobar que los bienes estén verdaderamente destinados a un uso empresarial. La amplitud de las pruebas necesarias para que las autoridades fiscales nacionales que-

den convencidas de ello dependerá, *inter alia*, de la naturaleza de los bienes de que se trate. De este modo, en los casos en que los bienes sean —para utilizar los términos del Tribunal de Justicia en el asunto Rompelman— «específicamente idóneos para la explotación comercial», es poco probable que se necesiten, además, elementos de prueba adicionales. En cambio, cuando una persona adquiere bienes que son igualmente idóneos para usos privados (un automóvil, por ejemplo), resultará mucho más difícil probar que la adquisición se hizo específicamente para las necesidades de la empresa si los bienes no son utilizados con carácter inmediato.

43. El órgano jurisdiccional nacional pregunta si el año de adquisición o el período de cinco años a partir de la adquisición pueden ser relevantes al respecto. Si hace mención al período de cinco años es probablemente porque corresponde al período de regularización de cinco años que prevé el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva. En mi opinión, se trata sencillamente de que resultaba cómodo basar en esos períodos el funcionamiento del sistema de deducción y de regularización en materia de bienes de inversión. Pero no son relevantes, en cuanto tales, para determinar si los bienes han sido adquiridos para las necesidades de la empresa. Este punto de vista es coherente con las facultades discrecionales que se atribuyen a los Estados miembros para delimitar los diversos períodos. Concretamente, el apartado 2 del artículo 20 dispone que en lo relativo 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, probablemente para tener en cuenta la vida útil más prolongada de este tipo de bienes.

44. Otro punto importante a este respecto es el de que cuando una autoridad fiscal admite que los bienes han sido adquiridos para las necesidades de operaciones gravadas de la empresa y autoriza una deducción inmediata del IVA soportado, siempre le quedará abierta la posibilidad de reclamar la devolución de ese IVA deducido, valiéndose de una regularización con arreglo a la letra a) del apartado 1 del artículo 20 de la Sexta Directiva, si posteriormente averigua que los bienes no fueron adquiridos para necesidades de la empresa.

45. En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión del órgano jurisdiccional nacional en el sentido de que el sujeto pasivo debe adquirir los bienes con la intención específica de utilizarlos para las necesidades de la empresa [letra a) de la cuestión 3]. Determinar si un sujeto pasivo tiene esa intención en el momento de la adquisición de los bienes es una cuestión de hecho que corresponderá resolver a las autoridades fiscales teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso. La Sexta Directiva no prevé ningún período específico dentro del cual los bienes deban utilizarse efectivamente para realizar operaciones de la empresa. No obstante, el hecho de no utilizar los bienes para realizar tales operaciones inmediatamente o dentro de un plazo razonable desde su adquisición podrá, en función de las circunstancias y principalmente de la naturaleza de los bienes de que se trate, ser tenido en cuenta por las autoridades fiscales para determinar si una persona ha adquirido los bienes en tanto que sujeto pasivo y si se puede, por consiguiente, practicar una deducción inicial con arreglo al artículo 17 o, en caso de haber sido ya practicada, si debe regularizarse (es decir, anularse) con arreglo a la letra a) del apartado 1 del artículo 20.

La regla del 10 %

46. Mediante la última parte de la tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende saber si la utilización prevista o

efectiva con fines empresariales en caso de utilización mixta del bien de inversión debe alcanzar una proporción mínima determinada y, en ese supuesto, de qué manera debe determinarse esa proporción mínima.

47. Esta cuestión se suscita debido a la práctica de las autoridades fiscales alemanas de presumir que los bienes han sido adquiridos exclusivamente para necesidades ajenas a la empresa cuando la proporción de la utilización para estas necesidades excede del 90 % y, por tanto, cuando la utilización para las necesidades de la empresa representa menos del 10 %. En su respuesta por escrito a la pregunta que le formuló el Tribunal de Justicia antes de la vista y en las alegaciones orales expuestas en la vista, el Gobierno alemán hizo hincapié en que los referidos porcentajes no se aplican de una manera rigurosa sino que constituyen un «criterio basado en un indicio» que puede servir para determinar si existe o no una utilización para las necesidades de la empresa. Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende que, basándose en aquella norma, se consideró que el Sr. Lennartz había utilizado el automóvil exclusivamente con fines privados durante el período comprendido entre su adquisición en 1985 y el 1 de julio de 1986, momento en que abrió una oficina de asesoría fiscal, pasándose por alto el hecho de que la utilización del automóvil para las necesidades de la empresa representara en 1985 el 8 % del total. En mi opinión, por consiguiente, para responder a la cuestión del órgano jurisdiccional nacional resulta necesario partir de la base de que, al menos en ciertas circunstancias, la medida alemana puede conducir a que se deniegue el derecho a deducir en casos de verdadera —aunque limitada— utilización para las necesidades de la empresa.

48. En la vista, el Gobierno alemán mantuvo que el litigio ante el órgano jurisdiccional nacional se circunscribía a la cuestión de si el Sr. Lennartz tenía derecho a llevar a cabo regularizaciones con arreglo al apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva. El Gobierno alemán afirma que, como el Sr. Lennartz no practicó en 1985 ninguna deducción inicial con arreglo al apartado 2 del artículo 17, su declaración correspondiente a aquel año tiene carácter definitivo. En opinión del Gobierno alemán, por consiguiente, se debe responder a las cuestiones planteadas partiendo de la base de que el Sr. Lennartz no tenía derecho a practicar la deducción con motivo de la adquisición del automóvil.

49. La resolución de remisión parece confirmar la afirmación del Gobierno alemán de que el recurso del Sr. Lennartz se circunscribe a la pretensión de una regularización con arreglo al apartado 2 del artículo 20. Por otra parte, es correcto el punto de vista del Gobierno alemán de que la validez de la norma alemana que fija un porcentaje mínimo no resulta relevante para el derecho del Sr. Lennartz a regularizaciones con arreglo al apartado 2 del artículo 20, sino para su derecho a una deducción inicial en 1985 con arreglo al apartado 2 del artículo 17. Como explicaré más adelante, las variaciones en el porcentaje de utilización para las necesidades de la empresa no se rigen por el procedimiento de regularización del apartado 2 del artículo 20, sino con arreglo a otro mecanismo (véase, más adelante, apartado 56 y siguientes).

50. En consecuencia, si la regla del 10 % no fuese válida, el Sr. Lennartz únicamente podría beneficiarse de dicha invalidez si estuviese facultado para formular con carácter retroactivo la solicitud de una deducción inicial basada en el apartado 2 del artículo 17, en aplicación de la legislación alemana adoptada de conformidad con el apartado 3 del artículo 18 de la Directiva. Este último apartado dispone lo siguiente: «Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido

conforme a los apartados 1 y 2». No obstante, puesto que el órgano jurisdiccional nacional plantea expresamente la cuestión del requisito relativo a un porcentaje mínimo de utilización para las necesidades de la empresa, por más que lo haga en el contexto de una serie de cuestiones relativas a la aplicación del apartado 2 del artículo 20, me considero obligado a examinar este problema.

51. Así pues, la cuestión esencial es la de determinar si, con arreglo a la normativa comunitaria en materia de IVA, una persona que adquiere bienes en tanto que sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a dichos bienes aun cuando la utilización de los mismos para las necesidades de la empresa sea al principio relativamente pequeña (por ejemplo, un 8 %).

52. Las opiniones expresadas en las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia difieren en este punto. En sus alegaciones y en su respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán mantiene que la deducción es admisible incluso cuando los bienes son utilizados principalmente para necesidades ajenas a la empresa. Sin embargo, en su opinión, cuando el porcentaje de utilización para las necesidades de la empresa es tan insignificante que tiene una mínima relevancia económica, debe presumirse que la persona ha adquirido los bienes exclusivamente para necesidades ajenas a la empresa, con el resultado de que no existirá derecho a deducción. A la luz de las consideraciones económicas que subyacen a la normativa en materia de IVA, una mínima utilización para las necesidades de la empresa no puede dar lugar a una deducción total.

53. El Reino Unido declara que desea abstenerse de hacer comentarios sobre este extremo. Sin embargo, añade que la Sexta Directiva no contiene ninguna disposición expresa que trate de la situación en la que los bienes o servicios son adquiridos en parte para las necesidades de la empresa y en parte para necesidades ajenas a la empresa y que dicha Directiva no prevé ningún prorrateo entre ambas finalidades a la hora de determinar la cuantía de IVA con respecto a la cual nazca el derecho a deducir. Según el Reino Unido, del artículo 17 se desprende implícitamente que el derecho a deducir nace únicamente en relación con las actividades económicas. En su opinión, por consiguiente, la Directiva no se opone a que los Estados miembros determinen si debe haber prorrateo, y en qué medida, en los casos de utilización mixta de los bienes y servicios para necesidades de la empresa y para necesidades ajenas a la empresa, ni tampoco a que regulen el método que permita calcular el referido prorrateo.

54. La Comisión considera que la utilización efectiva de los bienes para las necesidades de operaciones gravadas, aunque esta utilización sea mínima, da derecho a la deducción total y a la regularización ulterior con arreglo al apartado 2 del artículo 20.

55. El Gobierno francés suscribe el punto de vista de la Comisión y declara que una utilización incluso mínima para las necesidades de la empresa, por ejemplo de un 1 %, hace nacer en principio el derecho a la deducción total del IVA soportado, sin perjuicio de que la utilización privada de los bienes estará sujeta al impuesto. No obstante, dicho Gobierno añade que la deducción total del IVA soportado no es realista en tal caso, puesto que entraña dificultades técnicas y confiere ventajas injustificadas cuando los bienes apenas si son utilizados para las necesidades de la empresa. Por esta razón, Francia obtuvo autorización del Consejo, con arreglo al apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, para establecer medidas especiales de inaplicación de dicha Directiva. La Decisión 89/488/CEE del Consejo,

de 28 de julio de 1989 (DO L 239, p. 22), autoriza a la República Francesa, hasta el 31 de diciembre de 1992, a excluir del derecho de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado los gastos relativos a bienes y servicios, cuando el porcentaje de uso privado de dichos bienes y servicios sea superior al 90 % de su utilización total. El Gobierno francés añade que, con arreglo al apartado 6 del artículo 17 o al apartado 5 del artículo 27 de la Directiva, los Estados miembros que tuviesen una legislación nacional opuesta al derecho de deducción podrían mantenerla.

56. Las disposiciones que tratan del uso privado están contenidas en los artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva. El apartado 6 del artículo 5 dispone lo siguiente:

«Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación 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 [...]»

El apartado 2 del artículo 6 está redactado de la siguiente manera:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente 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;

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

57. El artículo 11 contiene los criterios para valorar tales prestaciones. En efecto, la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 11 dispone que en las operaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, la base imponible estará constituida por «el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen». La letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 11 dispone que en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, la base imponible estará constituida por «el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

58. Así pues, de la letra a) del apartado 2 del artículo 6, en relación con la letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 11, se desprende que cuando un sujeto pasivo adquiere un bien que utiliza en parte con fines privados, se presume que efectúa a título oneroso una prestación de servicios gravada que es igual al total de los gastos hechos para la realización de la prestación de servicios. Por consiguiente, en virtud del sistema de la Directiva, cuando una persona utilice un bien en parte para las necesidades de

operaciones gravadas de la empresa y en parte con fines privados, y en el momento de la adquisición del bien deduzca total o parcialmente el IVA soportado, se presumirá que utiliza el bien exclusivamente para las necesidades de sus operaciones gravadas a que se refiere el apartado 2 del artículo 17. Por lo tanto, no resultarán aplicables las disposiciones sobre prorrateo del IVA soportado que figuran en el apartado 5 del artículo 17 y que se aplican en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción del IVA y operaciones que no conlleven tal derecho. Por consiguiente, la referida persona dispondrá en principio del derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado como consecuencia de la adquisición de los bienes.

59. Se pueden encontrar elementos en favor de esta tesis en el comentario que, en su propuesta de Sexta Directiva (*Bulletin des Communautés européennes*, suplemento 11/73), formuló la Comisión sobre el apartado 6 del artículo 5 [es decir, sobre la letra a) del apartado 3 del artículo 5 de la propuesta], que es la disposición del artículo 5 («entrega de bienes») equivalente a la letra a) del apartado 2 del artículo 6. La Comisión afirmó lo siguiente: «el mismo objetivo (no dar ventajas injustificadas a los sujetos pasivos) podría haberse alcanzado mediante la regularización de las deducciones ya efectuadas, pero se optó por la asimilación a una entrega gravada por razones de neutralidad y de sencillez». De este modo, se optó específicamente por gravar la fase siguiente como alternativa a la restricción del derecho a deducir el IVA soportado. Aunque la última frase del apartado 2 del artículo 6 autoriza, dentro de ciertos límites, a los Estados miembros a establecer excepciones al mecanismo relativo al uso privado previsto en ese apartado, dicha frase no resulta aplicable en el caso de autos por las razones que indicaré más adelante (véase el apartado 75).

60. Subsiste la cuestión de si un Estado miembro puede, no obstante, limitar el derecho a deducir cuando la utilización del bien para las necesidades de la empresa represente una mínima parte de su utilización total. En la vista, la Comisión hizo hincapié en que el carácter fundamental del derecho a deducción se oponía a cualesquiera restricciones de ese derecho que no fuesen las expresamente previstas por la Directiva. Ese punto de vista se ajusta a lo declarado por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia. Un ejemplo de ello es la sentencia recaída en el ya citado asunto 50/87, Comisión/Francia. Citando su sentencia Rompelman y haciendo referencia a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 4 y en los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Directiva, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«Se deduce del conjunto de las citadas normas que, a falta de cualquier 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.

Estas limitaciones del derecho a la deducción inciden sobre el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva» (apartados 16 y 17).

El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que la legislación francesa, al no permitir la deducción total e inmediata en algunos casos, resultaba incompatible con la Sexta Directiva.

61. Ya he puesto de relieve que, en virtud del sistema de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo adquiere bienes en parte para las necesidades de operaciones gravadas de la empresa y en parte con fines privados se presumirá que utiliza los bienes exclusivamente para las necesidades de sus operaciones gravadas, y, por consiguiente, dispondrá en principio del derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado como consecuencia de la adquisición de los bienes (el elemento de la utilización con fines privados se tiene en cuenta mediante el procedimiento de gravar la fase siguiente). La Directiva no contiene ninguna disposición de mínimos que excluya el derecho a deducción cuando la utilización para las necesidades de la empresa sea inferior a cierto límite. Sin embargo, la Directiva incorpora específicamente disposiciones que autorizan a los Estados miembros a disponer que no se tenga en cuenta la cuota del IVA que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante [letra e) del apartado 5 del artículo 17], así como a denegar el traslado o la devolución del excedente del IVA soportado con respecto al IVA repercutido cuando dicho excedente sea insignificante (apartado 4 del artículo 18). A la vista del claro aunque algo complejo mecanismo que establece la Directiva y habida cuenta de que no existe ninguna regla de mínimos similar que autorice a los Estados miembros a denegar el derecho de deducción en el supuesto de utilización limitada con fines privados, considero que nada autoriza a interpretar el artículo 17 en el sentido de que contenga implícitamente dicha regla. Este punto de vista viene corroborado por la mencionada Decisión del Consejo de 28 de julio de 1989, en la que dicha Institución dispuso que, «no obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva», se autoriza a la República Francesa a excluir del derecho de deducción del IVA soportado los gastos relativos a bienes y servicios cuando el porcentaje de uso privado de dichos bienes y servicios sea superior al 90 % de su utilización total. Por otra parte, como explicaré más adelante, el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, con arreglo al cual se adoptó la referida Decisión, hace posible resolver el tipo de problema con el que se encontraron las autoridades fiscales alemanas.

62. Mi conclusión es que los Estados miembros no están autorizados a limitar el derecho de deducción ni siquiera cuando la utilización de los bienes para las necesidades de la empresa sea muy reducida, salvo cuando puedan basarse en alguna de las excepciones previstas en la Directiva. Voy a examinar ahora mismo tales excepciones.

Fundamento en el que pueden basarse las excepciones al derecho de deducción

63. El artículo 27 de la Sexta Directiva, que forma parte del Título XV («medidas de simplificación»), contiene dos procedimientos para autorizar a establecer medidas especiales de inaplicación de la Directiva, pudiendo aplicarse ambos en principio a la legislación nacional impugnada.

64. El apartado 5 del artículo 27 dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

65. El apartado 1 del artículo 27, que prevé un procedimiento de obtener autorización para establecer nuevas medidas de inaplicación, dispone lo siguiente:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

66. No parece que la medida alemana haya sido notificada con arreglo al apartado 5 del artículo 27. En el Anexo I de su primer informe sobre el funcionamiento del sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido, de 14 de septiembre de 1983, presentado de conformidad con el artículo 34 de la Sexta Directiva [COM(83) 426 final], la Comisión publicó una lista de medidas que le fueron notificadas con arreglo al apartado 5 del artículo 27. En dicho Anexo no se menciona la regla del 10 % que se discute en el caso de autos. Por lo demás, el Gobierno alemán tampoco ha sugerido que se haya llevado a cabo tal notificación.

67. En lo relativo al apartado 1 del artículo 27, de la respuesta del Gobierno alemán a la pregunta formulada por escrito por el Tribunal de Justicia se desprende que ese Gobierno no solicitó autorización con arreglo a dicha disposición porque, a su juicio, la legislación impugnada no establecía ninguna inaplicación de la Directiva. Como ya expliqué anteriormente, considero que tal aseveración es incorrecta.

68. Por consiguiente, resulta necesario examinar qué efectos tiene la falta de notificación de una medida de inaplicación de la Directiva. En la sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617), apartado 37, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«En virtud del 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 medida de inaplicación de conformidad con el artículo 27. Por lo tanto, la Administración fiscal de un Estado miembro incumplirá la obligación que el artículo 189 impone a los Estados miembros si opone a un sujeto pasivo una medida de inaplicación de la Directiva que se haya adoptado con infracción del deber de notificación que el apartado 2 del artículo 27 impone a los Estados miembros» *(traducción provisional).*

69. Teniendo en cuenta que la medida que se discute en el caso de autos no fue notificada a la Comisión de conformidad con el apartado 5 del artículo 27, ni tampoco autorizada mediante una Decisión del Consejo adoptada con arreglo al apartado 1 de ese mismo artículo, el Gobierno alemán no puede invocar dicha medida en perjuicio de los sujetos pasivos.

70. Por consiguiente, en puridad de términos no es necesario examinar si tal medida podría obtener autorización con arreglo al apartado 1 del artículo 27. Sin embargo, si esta disposición constituyese un fundamento adecuado para autorizar normas nacionales como las que se discuten en el litigio principal, ello corroboraría la opinión —acertada a mi juicio— de que debe considerarse que tales normas suponen una excepción al artículo 17. Así pues, voy a hacer un breve

comentario sobre el alcance del apartado 1 del artículo 27.

71. En mi opinión, la finalidad del apartado 1 del artículo 27 es, *inter alia*, resolver problemas del tipo de los que han encontrado las autoridades fiscales francesas y alemanas. Las normas generales de la Sexta Directiva, entre las que se incluyen el derecho a la deducción total e inmediata y el mecanismo aplicable a la utilización de los bienes con fines privados, tienen como finalidad conciliar el interés de la simplificación administrativa con los objetivos del sistema común de IVA, en particular el de neutralidad. Habría sido sin duda difícil, cuando no imposible, prever todas las dificultades técnicas y todas las formas de fraude o evasión con las que pudieran encontrarse las autoridades fiscales de la Comunidad. Por otra parte, un enfoque comunitario puede resultar inadecuado si la práctica comercial de que se trate produce distorsiones significativas en un solo Estado miembro. Resultaba apropiado, por consiguiente, permitir a los Estados miembros solicitar la autorización individual de medidas destinadas a resolver problemas particulares.

72. También pueden surgir dificultades debido al hecho de que la Sexta Directiva dejó sin resolver algunos extremos, lo que tiene como resultado cierta falta de coherencia del sistema IVA en su forma actual. Por ejemplo, parece ser que las dificultades con que se encontraron las autoridades fiscales alemanas podrían haberse reducido en parte si el Consejo hubiese adoptado la Propuesta de Duodécima 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: gastos que no dan derecho a la deducción del IVA (DO 1983, C 37, p. 8; DO 1984, C 56, p. 7). Con arreglo a esa propuesta, habría quedado expresamente prohibida la deducción del IVA soportado en cierto número de grandes categorías de gastos cuya utilización para las necesidades de la empresa resulta difícil de comprobar, lo que habría limitado las categorías de gastos incluidos en el mecanismo general aplicable a la utilización con fines privados.

73. En el caso particular de los automóviles, varios Estados miembros distintos de Alemania, basándose en el apartado 6 del artículo 17 (que examinaré más adelante en estas conclusiones), mantuvieron en vigor normas que restringían total o parcialmente la posibilidad de deducir el IVA soportado en el caso de adquisición de vehículos de motor para las necesidades de la empresa. Si, a pesar de las disposiciones existentes, la deducción total en los casos marginales continúa suponiendo un problema general para las autoridades fiscales, podría resultar necesario plantearse una modificación del sistema general de la Directiva. En su segundo informe sobre el funcionamiento del sistema común del IVA, de 20 de diciembre de 1988 [COM(88) 799 final], la Comisión manifestó, en la página 57, su preferencia por un enfoque comunitario para resolver los problemas con que se habían encontrado los Estados miembros, en lugar de recurrir al artículo 27. Esto evitaría la proliferación de autorizaciones individuales con arreglo al apartado 1 del artículo 27, disipando una inquietud manifestada por el Gobierno alemán en el caso de autos. En mi opinión, sin embargo, ante la inexistencia de una solución comunitaria, el apartado 1 del artículo 27 constituye un instrumento adecuado para resolver algunos de los problemas a que se ha hecho referencia más arriba. Una de las características esenciales del procedimiento previsto en esa disposición es que garantiza que las autoridades

comunitarias y los Estados miembros serán debidamente informados de las medidas proyectadas.

74. No cabe ninguna duda de que las dificultades mencionadas por los Gobiernos francés y alemán constituyen una causa legítima de preocupación para las autoridades fiscales nacionales. Por otra parte, a primera vista no parece que sea poco razonable o desproporcionada, en relación con los objetivos que se persiguen, una medida que condicione el derecho a la deducción a que se supere el umbral de una utilización mínima del 10 % para las necesidades de la empresa. A este respecto, debe señalarse que el Gobierno francés ha indicado en sus observaciones que el hecho de que en virtud de la regla del 10 % no se autorice inicialmente, con arreglo a la normativa francesa, la deducción del IVA soportado no excluye que en años posteriores se lleve a cabo una regularización ulterior con arreglo al apartado 2 del artículo 20 si la utilización para las necesidades de la empresa se hace mayor. En mi opinión, es totalmente correcto que Francia haya restringido de ese modo la amplitud de la inaplicación, pues parece dudoso que para alcanzar los objetivos de la medida sea necesario excluir regularizaciones posteriores con arreglo al apartado 2 del artículo 20. No obstante, no parece útil examinar con mayor detalle este extremo en el contexto del caso de autos, puesto que, al no existir una Decisión del Consejo que autorice la medida, el Gobierno alemán no puede invocar el apartado 1 del artículo 27.

75. Debe mencionarse también la última frase del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, la cual, como ya indiqué antes, autoriza a los Estados miembros a proceder en contra del mecanismo sobre uso para necesidades privadas que prevé dicho apartado, a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia. En mi opinión, los Estados miembros no pueden basarse en la referida frase para justificar unas normas nacionales que no se circunscriben a sustituir el mecanismo del IVA repercutido por una limitación del derecho a la deducción del IVA soportado, sino que, además, se oponen a la deducción del IVA soportado relativo a gastos efectivamente realizados para las necesidades de la empresa.

76. Hay otra disposición que debe tenerse en cuenta en este contexto. Se trata del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, cuyo tenor literal es el siguiente:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

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

77. A pesar de que ya el 25 de enero de 1983 la Comisión había presentado al Consejo la antes citada propuesta de Duodécima Directiva destinada a la armonización de los

gastos que no conlleven el derecho a la deducción, el Consejo no ha actuado todavía.

78. En sus observaciones escritas, el Gobierno francés considera que una medida como la que notificó Francia con arreglo al apartado 1 del artículo 27 de la Directiva podría haber sido mantenida en vigor de conformidad con el apartado 6 del artículo 17 por aquellos Estados miembros que tuviesen ya una legislación de ese tipo en el momento de la entrada en vigor de la Directiva. Ahora bien, yo no considero que el apartado 6 del artículo 17 pueda justificar el mantenimiento en vigor de dicha norma. A primera vista, el alcance de la expresión «todas las exclusiones previstas por su legislación nacional», que figura en el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17, parece lo suficientemente amplio como para englobar incluso restricciones generales del derecho a la deducción. Sin embargo, la lectura del párrafo primero incita a pensar que la discrecionalidad que conservan los Estados miembros se refiere más específicamente a aquellas cuestiones sobre las que no fue posible alcanzar acuerdo, a saber, aquellas categorías de gastos en relación con las cuales resultaba adecuado restringir las posibilidades de deducción del IVA soportado. Pueden encontrarse argumentos en favor de esta tesis en la antes mencionada propuesta de Sexta Directiva, la cual contenía una disposición (asimismo el apartado 6 del artículo 17) que definía categorías precisas de gastos en relación con las cuales no podía deducirse el IVA soportado, así como en la propuesta de Duodécima Directiva, que vuelve a definir gastos no deducibles haciendo referencia a categorías de gastos.

79. Por lo demás, en tanto que medida que establece una excepción a un principio fundamental del sistema común del IVA, a saber, el derecho a la deducción, el apartado 6 del artículo 17 debe ser objeto de interpretación estricta. En mi opinión, por consiguiente, el apartado 6 del artículo 17 no podía justificar el mantenimiento en vigor de una medida general, aplicable a todas las categorías de gastos, destinada a superar las dificultades administrativas que en los casos marginales conlleva verificar si ha habido o no verdadera utilización para las necesidades de la empresa.

80. Finalmente, y por un prurito de exhaustividad, debo mencionar otras dos disposiciones de la Sexta Directiva. En primer lugar, el apartado 4 del artículo 20 de la Directiva dispone que los Estados miembros podrán:

«— tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada, y

— autorizar simplificaciones administrativas».

81. En segundo lugar, el apartado 8 del artículo 22 dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.»

82. En mi opinión, una medida como la regla alemana no puede basarse en ninguna de estas disposiciones. El apartado 4 del artículo 20 se aplica exclusivamente a la regu-

larización con arreglo a ese artículo de deducciones que ya hayan sido practicadas y no se refiere al derecho general a deducir que contempla el artículo 17. La medida alemana tiene por objeto resolver las dificultades que surjan de la aplicación del derecho general a deducir que contempla el apartado 2 del artículo 17, pero no las que surjan de las normas de regularización de los bienes de inversión que figuran en el apartado 2 del artículo 20. En segundo lugar, en lo que atañe a la disposición relativa a las simplificaciones administrativas, un Estado miembro no puede basarse en una norma que le faculta a autorizar simplificaciones administrativas para justificar una medida que limite el derecho a la deducción de una persona. En cuanto al artículo 22, cuya denominación es «obligaciones en régimen interior» y que forma parte del Título XIII («obligaciones formales de los contribuyentes»), se circunscribe a las obligaciones administrativas y contables que incumben a los sujetos pasivos. Por consiguiente, las «otras disposiciones» que los Estados miembros podrán establecer con arreglo al apartado 8 del artículo 22 se circunscriben a obligaciones de este tipo.

Conclusión

83. En virtud de todo lo expuesto, opino que se debe dar a las cuestiones planteadas por el Finanzgericht München la siguiente contestación:

«1) a) El apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva IVA se aplica únicamente cuando una persona adquiere bienes de inversión en tanto que sujeto pasivo, es decir, con la intención específica de utilizar los bienes para las necesidades de su actividad económica a que se refiere el artículo 4 de la Directiva.

b) Determinar si en un caso concreto un sujeto pasivo tiene esa intención es una cuestión de hecho que corresponderá resolver a las autoridades nacionales 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 comprendido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las necesidades profesionales del sujeto pasivo.

2) Todo sujeto pasivo que utilice bienes para las necesidades de una actividad económica tendrá derecho en el momento de su adquisición a deducir el IVA soportado correspondiente a los mismos, de conformidad con las normas que establece el artículo 17, por pequeño que sea el porcentaje de la utilización para fines profesionales. Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir en supuestos en que exista verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción al artículo 17 de la Sexta Directiva y únicamente será válida si se cumplen los requisitos formales y materiales del apartado 1 o del apartado 5 del artículo 27 de la Directiva.»