SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 17 de mayo de 2001 *

En los asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Burgdorf

y

Hans-Georg Fischer (asunto C-322/99)

y entre

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

y

Klaus Brandenstein (asunto C-323/99),

* Lengua de procedimiento: alemán.

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. A. La Pergola, Presidente de Sala, M. Wathelet (Ponente), D.A.O. Edward, P. Jann y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agentes (asuntos C-322/99 y C-323/99);

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. V. Kyriazopoulos y la Sra. G. Alexaki, en calidad de agentes (asunto C-322/99);

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes (asuntos C-322/99 y C-323/99);

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Brandenstein, representado por el Sr. E. Willing, Rechtsanwalt; del Gobierno alemán, representado por la Sra. B. Muttelsee-Schön y por el Sr. F. Huschers, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, expuestas en la vista de 12 de octubre de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de diciembre de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resoluciones de 15 de julio de 1999, recibidas en el Tribunal de Justicia el 27 de agosto siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de litigios entre el Finanzamt Burgdorf y el Sr. Fischer, en el asunto C-322/99, y el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann y el Sr. Brandenstein, en el asunto C-323/99, en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de la afectación a fines privados, por parte de los mencionados sujetos pasivos, de vehículos que habían adquirido de particulares sin derecho a deducir el IVA y respecto de los cuales se efectuaron diversas prestaciones de servicios y entregas de bienes que generaron derecho a deducir el IVA.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 El artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva dispone:

«Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas [...], 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. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.»

4 El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva establece una norma similar en relación con las prestaciones de servicios:

«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 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».

5 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva dispone:

«La base imponible estará constituida:

[...]

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, 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».

6 El artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva establece:

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

[...]

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. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y

en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.»

Normativa y jurisprudencia nacionales

7 Durante el período relevante para los litigios principales, el artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la Umsatzsteuergesetz de 1991 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), disponía:

«1) Quedarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

[...]

2. El autoconsumo dentro del territorio nacional. Se entenderá que existe autoconsumo cuando un empresario

a) afecte bienes de su empresa a fines ajenos a la misma [...]»

8 A diferencia del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, que establece como único requisito para sujetar al impuesto la afectación de un bien a fines privados

que dicho bien o los elementos que lo componen hubieran generado derecho a deducir total o parcialmente el IVA, el artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la UStG no subordinaba la mencionada sujeción al impuesto a un requisito semejante.

9 No obstante, basándose en el efecto directo del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, la administración tributaria alemana aplicaba este requisito impuesto por el Derecho comunitario.

10 Así, con arreglo a una circular del Ministerio Federal de Hacienda, de 13 de mayo de 1994 (BStBl. 1994, p. 298), un empresario puede invocar, para oponerse a la sujeción al impuesto de un bien que es afectado a su uso privado, las disposiciones del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, siempre que no haya sido posible practicar ninguna deducción del IVA soportado en relación con el bien mismo ni en relación con los elementos que se le han añadido *a posteriori*. En tal caso, la afectación a fines privados no estará sujeta al impuesto, no obstante lo dispuesto en el artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la UStG.

11 Sin embargo, la mencionada circular establecía los siguientes principios:

«Estará sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios, de conformidad con el artículo 1, apartado 1, número 2, [...] letra a), de la UStG [...], la afectación de un bien a fines ajenos a los de la empresa cuando el empresario haya podido deducir el impuesto soportado, no en relación con el bien mismo, sino en relación con los elementos que lo componen, añadidos posteriormente. Para simplificar, podrá renunciarse a la sujeción al impuesto de la afectación de un bien a fines ajenos a los de la empresa cuando los gastos realizados (impuesto excluido) para las mejoras, reparaciones, mantenimiento y cuidado del bien de que se trate no sobrepasen el 20 % de su coste inicial de adquisición. Si tales gastos superan el 20 % del coste inicial de adquisición, podrá presumirse, en general, sin más averiguaciones, que se han añadido al bien elementos que lo componen.»

12 No obstante, en una sentencia de 30 de marzo de 1995 (V R 65/93, BFHE 177, 541), el Bundesfinanzhof declaró que los gastos efectuados por un sujeto pasivo para el mantenimiento o la utilización de un bien que hubieran generado derecho a deducción no podían incidir sobre la sujeción al impuesto de la afectación del bien a fines privados, puesto que, en general, tales gastos no daban lugar a la adquisición o a la creación de elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. En su sentencia, el Bundesfinanzhof hacía referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925), en la que éste declaró que el uso privado por un sujeto pasivo de un automóvil de segunda mano, adquirido de un particular sin derecho a deducir el IVA, no estaba sujeto al pago de este impuesto, de acuerdo con el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, aun cuando el sujeto pasivo hubiera podido deducir el IVA que recaía sobre los gastos de mantenimiento y utilización del bien.

13 Procede señalar que la legislación alemana en esta materia fue adaptada mediante Ley de 24 de marzo de 1999 (BGBl. 1, p. 402), con efectos a partir del 1 de abril de 1999. De acuerdo con el artículo 3, apartado 1, letra b), de la UStG, en su versión modificada, se asimilarán a entregas a título oneroso la afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a fines ajenos a la misma, la transmisión a título gratuito de un bien por el sujeto pasivo a su personal para las necesidades privadas del mismo y cualquier otra transmisión a título gratuito de un bien, con excepción de las efectuadas a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales. Esta asimilación queda subordinada a la condición de que el bien o los elementos que lo componen hayan generado derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado.

Los litigios principales

En el asunto C-322/99

14 En el transcurso del año 1989, el Sr. Fischer, que se dedicaba a la comercialización de vehículos de segunda mano, adquirió de un particular un automóvil de la

marca Bentley. Por tanto, no pudo deducir el IVA incluido en el precio de compra, a saber, 28.000 DEM. El mencionado automóvil fue adquirido para las necesidades de las operaciones imponibles del Sr. Fischer, es decir, con el fin de revenderlo en el marco de su actividad profesional.

15 En 1990, el Sr. Fischer renovó dicho automóvil Bentley encargando profundas reparaciones de carrocería y de pintura. El 14 de mayo de 1990 se extendió la factura correspondiente a estos trabajos, por un importe de 10.800 DEM, además de 1.512 DEM en concepto de IVA. Ese mismo año, el Sr. Fischer dedujo el IVA que figuraba en la factura, como IVA soportado.

16 El 31 de diciembre de 1992, el Sr. Fischer cesó en su actividad y transfirió a su patrimonio personal los vehículos no vendidos, entre ellos el mencionado automóvil Bentley.

17 El Sr. Fischer no presentó ninguna declaración de IVA correspondiente al año 1992. Tras una inspección extraordinaria relativa a dicho impuesto, el Finanzamt Burgdorf consideró que la transferencia del automóvil Bentley al patrimonio personal del Sr. Fischer constituía un supuesto de autoconsumo sujeto al impuesto. El Finanzamt tomó como base imponible una parte del valor del vehículo, en concreto 20.000 DEM, y fijó el importe del IVA devengado en 2.800 DEM.

18 El Niedersächsische Finanzgericht, que conoció del asunto tras la desestimación de la reclamación presentada por el Sr. Fischer, estimó las pretensiones de este último. Declaró que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva prohíbe sujetar al impuesto un vehículo adquirido sin derecho a deducir el IVA soportado cuando dicho vehículo es transferido del patrimonio empresarial al personal, al cesar la actividad de la empresa. Que el Sr. Fischer se hubiera beneficiado de la deducción del IVA en relación con unos trabajos de carrocería y pintura que ascendían a 10.800 DEM tras la adquisición del automóvil Bentley, no alteraba el hecho de que no cabía considerar que el mencionado vehículo hubiera generado derecho a deducir el IVA soportado.

19 El Finanzgericht hizo referencia a la sentencia Kühne, antes citada, de la que se desprende que la sujeción al impuesto del uso privado de un bien afectado a una empresa está supeditada al requisito de que el propio bien, y no los gastos incurridos con miras a su utilización y mantenimiento, haya generado derecho a deducir el IVA soportado. Estimó que los trabajos de carrocería y pintura efectuados por el Sr. Fischer constituían gastos realizados para la utilización y el mantenimiento de este vehículo de colección y no eran «elementos que componían el bien» en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

20 El Finanzamt Burgdorf interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de «Revision» contra la resolución del Finanzgericht. Alegando una violación del artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la UStG, relativo a la tributación del autoconsumo, solicita que se anule la sentencia impugnada y que se desestime la petición del Sr. Fischer.

21 El Sr. Fischer no ha presentado observaciones en el marco de la «Revision».

En el asunto C-323/99

22 El Sr. Brandenstein trabaja como asesor fiscal y auditor por cuenta propia. En 1985 adquirió de un particular un automóvil por 33.600 DEM, sin posibilidad de deducir el IVA, que utilizó para el ejercicio de su profesión. Está acreditado que el Sr. Brandenstein afectó enteramente a su empresa el vehículo de que se trata, desde su adquisición.

23 En 1991, afectó el vehículo a su uso privado. Hasta ese momento, el Sr. Brandenstein había gastado un importe bruto total de 16.028,54 DEM, en particular con motivo de revisiones, reparaciones menores, cambio de neumá-

ticos, instalación de un catalizador en 1987 y reposición del parabrisas en 1991. En todos los casos efectuó la deducción del IVA soportado.

24 La declaración presentada por el Sr. Brandenstein en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios fue rechazada por el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, al estimar, en la liquidación de este impuesto correspondiente a 1991, que la afectación del vehículo a fines privados constituía un supuesto de autoconsumo sujeto al impuesto, con arreglo al artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la UStG. Tomando como base imponible la suma de 7.500 DEM, que el Sr. Brandenstein había declarado como valor de la afectación a fines privados a efectos del impuesto sobre los beneficios, el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann calculó en 1.050 DEM el importe del IVA devengado.

25 En la reclamación presentada contra esta decisión, el Sr. Brandenstein alegó que la afectación a un uso privado de un bien que ha sido adquirido sin derecho a deducir el IVA soportado no estaba sujeta al impuesto como autoconsumo. Invocó en particular la sentencia Kühne, antes citada.

26 El Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, aplicando la circular del Ministerio Federal de Hacienda de 13 de mayo de 1994, estimó que la afectación del vehículo a un uso privado efectuada por el Sr. Brandenstein debía estar sujeta al impuesto, dado que los gastos, IVA excluido, de mejora, reparación, mantenimiento y cuidado ascendían a más del 20 % del precio de compra. En consecuencia, desestimó la reclamación del Sr. Brandenstein.

27 El Sr. Brandenstein interpuso un recurso contra esta decisión ante el Finanzgericht Düsseldorf.

28 El Finanzgericht Düsseldorf estimó el recurso basándose en que las condiciones para la sujeción al impuesto prevista en el artículo 5, apartado 6, de la Sexta

Directiva, a saber, que el bien afectado a fines privados o los elementos que lo componen hubieran generado derecho a deducción, no se cumplían en el presente asunto. De acuerdo con el Finanzgericht, los gastos efectuados por el Sr. Brandenstein sobre el automóvil mientras éste era utilizado con fines profesionales no alteraban ni ampliaban su posible uso conforme a su destino y tampoco incrementaban sustancialmente su valor.

29 El Finanzamt Düsseldorf-Mettmann interpuso un recurso de «Revision» ante el Bundesfinanzhof. Solicita que se anule la sentencia del Finanzgericht y que se desestime la petición del Sr. Brandenstein.

30 El Sr. Brandenstein solicita que se desestime el recurso de «Revision».

Las cuestiones prejudiciales

31 En sus resoluciones de remisión, el Bundesfinanzhof señala, en relación con el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, que el Tribunal de Justicia no ha precisado aún la interpretación de los términos «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». Añade, no obstante, que en la sentencia Kühne, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la imposición de la afectación a un uso privado de un bien de la empresa conforme a otra disposición de la Sexta Directiva, a saber, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), estaba supeditada a la condición de que el propio bien, y no los gastos efectuados para su utilización y mantenimiento, hubiera generado derecho a deducir el IVA.

32 El Bundesfinanzhof recuerda que, basándose en la sentencia Kühne, antes citada, había declarado, en su sentencia de 30 de marzo de 1995, que la afectación a fines privados, por parte de un sujeto pasivo, de un bien adquirido sin posibilidad de deducir el IVA no debía estar sujeta al impuesto a causa de los gastos efectuados

para su utilización y mantenimiento que habían generado derecho a deducir el IVA soportado, dado que tales gastos, en general, no daban lugar a la adquisición o creación de un elemento que compusiera el bien. Sin embargo, al no haber seguido la administración tributaria alemana los principios establecidos en la mencionada sentencia de 30 de marzo de 1995, la interpretación del artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, sigue siendo controvertida.

33 El Bundesfinanzhof, por otro lado, observa que se le planteará el problema de la base imponible que haya de tenerse en cuenta si, en los asuntos de los que conoce, se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva. Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, la base imponible estará constituida, en las operaciones enunciadas en el artículo 5, apartado 6, por el precio de compra de los 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 interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), le parece incierta cuando no es el bien afectado a fines privados en sí mismo el que ha generado derecho a deducir total o parcialmente el IVA, sino determinados elementos que lo componen.

34 El Bundesfinanzhof señala también que, en el supuesto de que no se haya incorporado ningún elemento a los vehículos de los Sres. Fischer y Brandenstein en el sentido del artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, y no se aplique esta disposición a las operaciones de afectación a fines privados de que se trata en los litigios principales, se plantea la duda de si las deducciones del IVA soportado, efectuadas por los Sres. Fischer y Brandenstein con ocasión de prestaciones de servicios y entregas para sus vehículos, deben ser objeto de regularización parcial de conformidad con el artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva.

35 A este respecto, el Bundesfinanzhof indica, en el asunto C-322/99, que, si la afectación a fines privados del automóvil Bentley no resulta gravada respecto de las prestaciones efectuadas con posterioridad a la compra del vehículo, dicha afectación a fines privados podría constituir una modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones relativas a las reparaciones de carrocería y pintura. En el asunto C-323/99, el Bundesfinanzhof estima que el valor de distintos bienes que el Sr. Brandenstein

adquirió para su vehículo con posterioridad a la compra del mismo, en particular, el catalizador y el nuevo parabrisas, subsistía parcialmente en el momento de la afectación del vehículo a fines privados en 1991 y no había sido amortizado por completo. En consecuencia, es posible que los elementos tomados en consideración en su momento para la determinación de la cuantía de la deducción del IVA soportado hayan sufrido una modificación en el sentido del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. En efecto, los mencionados bienes, que aún no han sido amortizados por completo y que han sido afectados a fines privados libres del IVA de acuerdo con el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, no han sido utilizados, con posterioridad a su afectación a fines privados, para las necesidades de operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

36 En consecuencia, por considerar que la resolución de los litigios de que conoce requiere una interpretación del Derecho comunitario, el Bundesfinanzhof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

37 En el asunto C-322/99, el Bundesfinanzhof planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Los trabajos posteriores de carrocería y de pintura (con deducción del IVA) efectuados sobre un vehículo (adquirido sin derecho a deducción del IVA) dan lugar, en caso de su afectación a fines privados,

a) a calificar dicho vehículo, conforme al artículo 5, apartado 6, de la [Sexta] Directiva, como un *bien* que ha sido objeto *parcialmente* del derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido, o

b) a calificar los gastos posteriores como *elementos que componen* el bien, que han generado derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido?

2) Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, ¿qué está sujeto al impuesto, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Directiva, como afectación de un bien de la empresa a un uso privado:

a) el vehículo, incluidas las prestaciones realizadas (trabajos de carrocería y pintura) en el mismo, o

b) sólo las prestaciones realizadas (trabajos de carrocería y pintura)?

3) Si se responde afirmativamente a la segunda cuestión, ¿la base imponible es, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva, el precio de compra del vehículo (o de uno semejante), además del precio de las reparaciones, evaluados ambos en el momento de la afectación a un uso privado, o sólo el precio de las reparaciones realizadas (del que se dedujo el impuesto)?

4) ¿Qué relación guardan entre sí el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Directiva?

5) Si se responde a la primera cuestión en el sentido de que, con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Directiva, no son imponibles, al realizarse la

afectación del bien (vehículo) a fines privados, las prestaciones (trabajos de carrocería y pintura) realizadas posteriormente (con deducción del impuesto), ¿la deducción de la cuota respecto a dichas prestaciones debe regularizarse con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva?»

38 En el asunto C-323/99, el Bundesfinanzhof planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Resulta aplicable [el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva] cuando no es el propio bien el que ha generado derecho a deducir el impuesto soportado, sino las prestaciones de servicios o entregas que el sujeto pasivo recibió respecto de dicho bien con posterioridad a su adquisición?

2) ¿Cómo ha de interpretarse el concepto de elementos que componen un bien, a que se refiere dicha disposición?

3) ¿Cómo se determina la base imponible de una afectación a un uso privado de un bien de la empresa, cuando lo que ha generado derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido no es el bien afectado a fines privados, sino alguno de los elementos que lo componen?

4) La deducción del impuesto soportado solicitada por un sujeto pasivo en relación con las entregas o prestaciones destinadas a un bien adquirido sin derecho a deducir el impuesto soportado, ¿ha de ser regularizada conforme al artículo 20 de la [Sexta Directiva], cuando el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la mencionada Directiva no es aplicable?»

39 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 6 de julio de 2000 se acordó la acumulación de los asuntos C-322/99 y C-323/99 a efectos de la fase oral y de la sentencia, con arreglo al artículo 43 del Reglamento de Procedimiento.

Sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales en los asuntos C-322/99 y C-323/99, relativas a la sujeción al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva

40 Mediante la primera cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y las dos primeras cuestiones prejudiciales en el asunto C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente que se dilucide si existe sujeción al IVA conforme al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un vehículo comprado sin que se haya generado derecho a deducir el IVA y que ha sido objeto, con posterioridad a su adquisición, de trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA. En caso de respuesta afirmativa, la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 pide que se dilucide si el artículo 5, apartado 6, debe interpretarse de manera que se considere gravado el bien y los elementos que lo componen o únicamente los elementos incorporados al bien *a posteriori*.

41 De acuerdo con el Gobierno helénico, que sólo ha presentado observaciones en el marco del asunto C-322/99, debe considerarse que un bien adquirido por un sujeto pasivo sin posibilidad de deducir el IVA soportado y afectado a su actividad empresarial ha generado derecho a deducir parcialmente el IVA soportado, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando los gastos efectuados sobre dicho bien, con deducción del IVA, han incrementado su valor. En el presente asunto, los trabajos de carrocería y pintura efectuados sobre el automóvil Bentley del Sr. Fischer fueron muy profundos, como lo demuestra su coste en relación con el precio inicial de compra, y, por tanto, debe considerarse que dicho coste se ha añadido al precio total de adquisición del

vehículo. En consecuencia, la afectación del bien a fines privados por parte del Sr. Fischer debe quedar sujeta al IVA.

42 Según el Gobierno alemán y la Comisión, los gastos que han generado derecho a deducir el IVA, y en los que se ha incurrido con ocasión de trabajos efectuados sobre un bien adquirido sin posibilidad de deducir el IVA soportado, pueden llevar a la sujeción al IVA en caso de afectación del bien a fines ajenos a la empresa, en la medida en que los trabajos efectuados hayan dado lugar a «elementos que componen el bien», en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. No obstante, difieren en sus interpretaciones del concepto de «elementos que componen el bien».

43 De acuerdo con el Gobierno alemán, la finalidad del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, exige que se consideren como «elementos que componen un bien», en el sentido de dicha disposición, no sólo los bienes corporales independientes, sino también las prestaciones de servicios que contribuyan, de manera suficientemente duradera, a la conservación o al incremento del valor del bien. En ambos supuestos se impone la sujeción al impuesto para evitar que el sujeto pasivo transfiera a su patrimonio personal sin pagar el IVA bienes que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que de este modo se beneficie de una ventaja indebida en relación con un consumidor ordinario que adquiere un bien del mismo tipo. Por otro lado, el Gobierno alemán subraya, por lo que se refiere en concreto a las reparaciones efectuadas sobre los vehículos, las dificultades prácticas que se presentan a la hora de delimitar los conceptos de entrega de bienes y de prestación de servicios.

44 Por el contrario, según la Comisión sólo puede haber «elementos que componen el bien» en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, si se satisfacen dos requisitos acumulativos. En primer lugar, ha de haberse producido una entrega, es decir, se deben haber añadido otros bienes corporales al bien de la empresa. En consecuencia, una prestación de servicios relativa a un bien de la empresa no puede considerarse como un elemento que compone el bien. En segundo lugar, es preciso que, a consecuencia de la incorporación de otros elementos al bien de que se trate, el valor global del bien de la empresa haya aumentado sensiblemente. Los gastos destinados a la utilización y el manteni-

miento del bien, como los relativos a operaciones periódicas de mantenimiento, aunque se trate del recambio de piezas usadas, no implican en general un incremento del valor del bien.

45 Según la Comisión, el primer requisito, a saber, la exigencia de una entrega de un bien material, se desprende del propio sistema y de la posición del artículo 5 de la Sexta Directiva, que sólo recoge expresamente las normas relativas a la entrega de bienes corporales. Por otro lado, a diferencia de las adiciones de otros elementos, que pueden incidir sobre las características materiales de un bien, el valor añadido derivado de una prestación de servicios resulta consumido normalmente por el uso del mencionado bien. En el caso de que una actividad incluya tanto un elemento de entrega de bienes como un elemento de prestación de servicios, por ejemplo cuando la reparación de un vehículo requiere el suministro de piezas de recambio y su instalación, la actividad ha de ser evaluada globalmente para determinar cuál es el elemento predominante.

46 De acuerdo con la Comisión, el segundo requisito, a saber, la exigencia de un incremento sensible del valor del bien, resulta del principio de neutralidad del IVA. Dado que, en el caso de una afectación a fines privados sujeta al impuesto con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular si se trata de un bien adquirido sin derecho a deducción, la Comisión estima sujetos al IVA tanto el bien como los elementos que lo componen que han generado derecho a deducción, lo que implica una doble imposición del bien, conviene interpretar el concepto de «elementos que componen el bien» de manera restrictiva.

47 En lo que atañe a la base imponible conforme al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, el Gobierno alemán y la Comisión estiman que, cuando un sujeto pasivo afecta a fines privados un bien de su empresa que adquirió sin posibilidad de deducir el IVA soportado, pero en relación con el cual se han efectuado, con posterioridad a su compra, prestaciones de servicios y entregas de bienes en las que se ha deducido el IVA, el IVA devengado con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva recae globalmente sobre el bien y los elementos que lo componen.

48 Para el Gobierno alemán y la Comisión, se desprende claramente del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva que la asimilación a una entrega realizada a título oneroso y, por tanto, la sujeción al impuesto atañen al bien afectado a fines privados en su totalidad, y no solamente a los elementos que lo componen, concepto que se emplea únicamente para distinguir entre el derecho a deducir respecto al bien afectado a fines privados y el derecho a deducir respecto a los mencionados elementos.

49 El Gobierno alemán y la Comisión sostienen que esta interpretación resulta confirmada por la génesis del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

50 Alegan al respecto que la Comisión había propuesto inicialmente gravar la afectación a fines privados *a prorrata* de las deducciones del IVA soportado que se hubieran realizado. En efecto, el artículo 5, apartado 3, letra a), de la Propuesta de Sexta Directiva, de 29 de junio de 1973 *(Boletín de las Comunidades Europeas,* Suplemento 11/73, p. 39), preveía que sólo debía quedar sujeta al impuesto la afectación de un bien a fines privados «en la medida en que» dicho bien o los elementos que lo compusieran hubieran generado derecho a deducir total o parcialmente el IVA. La disposición propuesta, sin embargo, no fue aceptada por los Estados miembros. Consideran que la utilización, en el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, tal como fue adoptada por el Consejo, de los términos «siempre que», en lugar de la expresión «en la medida en que», revela claramente en este contexto la voluntad del legislador comunitario de sujetar al impuesto la afectación a fines privados basándose, en aras de la simplificación, en el valor total del bien y no sólo en el valor del elemento que compone el bien y que ha dado lugar a la deducción, cuando el propio bien no ha generado derecho a deducir el IVA soportado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

51 Por lo que atañe, en primer lugar, a si existe sujeción al IVA con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un vehículo comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos

respecto a los cuales se ha deducido el IVA, procede realizar una interpretación de los siguientes términos del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva: «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».

52 A este respecto, cabe distinguir entre los conceptos de «bien» y de «elementos que lo componen» en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

53 Por un lado, los términos «tal bien [...] [hubiera] sido objeto del derecho de deducción [...] del impuesto sobre el valor añadido» se refieren únicamente al impuesto relativo a la adquisición inicial o a la producción del bien y no al impuesto relativo a los gastos efectuados posteriormente sobre el bien, a los que se refieren en particular los términos «los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción [...] del impuesto sobre el valor añadido».

54 Por tanto, no puede acogerse la interpretación propuesta por el Gobierno helénico.

55 Por otro lado, el concepto de «elementos que componen el bien» a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y que ésta no define, debe entenderse que comprende tanto los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial del bien como los elementos que se han incorporado al mismo posteriormente.

56 A este respecto procede señalar que el objetivo del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta a fines privados un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a fines privados

dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA (véase la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, apartado 42, y jurisprudencia citada).

57 Con el fin de alcanzar este objetivo, los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial del bien y los elementos incorporados con posterioridad a dicha adquisición no pueden ser tratados de manera diferente. En ambos casos, si un sujeto pasivo ha deducido el IVA en relación con los elementos que componen el bien, debe evitarse que, cuando afecte el bien a fines privados, se beneficie de una ventaja indebida en relación con el consumidor ordinario.

58 Se ha debatido ante el Tribunal de Justicia si el concepto de «elementos que componen el bien» puede comprender tanto las prestaciones de servicios como las entregas de bienes.

59 A este respecto, del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva se desprende claramente que el concepto de «elementos que componen el bien» se refiere a objetos tangibles y corporales integrados en el bien y que no puede aplicarse a prestaciones de servicios.

60 Tal interpretación queda respaldada por el propio sistema en que se inscribe esta disposición de la Sexta Directiva. Habiendo definido un «bien» en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, como un bien corporal, los «elementos» que componen dicho bien en el sentido del apartado 6 del mismo artículo deben ser de la misma naturaleza. Pues bien, las prestaciones de servicios se definen en el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva como todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de dicha Directiva.

61 Por tanto, no puede acogerse la interpretación extensiva del concepto de «elementos que componen el bien» propuesta por el Gobierno alemán.

62 Si bien el Gobierno alemán ha subrayado la dificultad de distinguir entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, en particular cuando se trata de trabajos efectuados en un vehículo, procede recordar que, de acuerdo con una jurisprudencia reiterada, para decidir si una determinada operación constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios, se ha de atender a sus elementos característicos (sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, apartado 12). Cuando una entrega de bienes es sólo un elemento de una operación en la que predominan las prestaciones de servicios, la operación de que se trata debe ser considerada como una prestación de servicios (sentencia Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartado 14).

63 De ello resulta que las prestaciones de servicios, incluidas las que requieren necesariamente entregas accesorias y menores de bienes, no pueden constituir «elementos que componen el bien» en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

64 Por lo que se refiere a las entregas de bienes, cabe distinguir en primer lugar, como señala el Abogado General en el punto 72 de sus conclusiones, según que el bien incorporado al vehículo sea o no separable e independiente de este último. Así, cuando dicho bien conserva su carácter material y económicamente distintivo, no debe considerarse como un elemento que compone el vehículo.

65 A efectos del IVA, la transferencia que efectúa un sujeto pasivo a su patrimonio personal de un vehículo al que se ha incorporado un bien separable e independiente debe ser considerada como constitutiva de dos afectaciones a fines privados independientes la una de la otra. En consecuencia, para ambas afectaciones, sólo se producirá la sujeción al IVA en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando el objeto afectado a fines privados haya generado derecho a deducir el impuesto soportado.

66 En segundo lugar, por razones derivadas de las exigencias del principio de neutralidad inherente al sistema de la Sexta Directiva, procede distinguir, por un lado, entre las entregas de bienes que simplemente contribuyen a mantener el valor del bien y que han sido normalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados, y, por otro lado, aquellas que implican un incremento duradero del valor del bien y no han sido totalmente consumidas en el momento de la afectación a fines privados.

67 En efecto, en el caso de una afectación a fines privados que realiza un sujeto pasivo de un bien adquirido inicialmente de una persona no sujeta al impuesto sin posibilidad de deducir el IVA, resulta contrario al principio de neutralidad someter dicha afectación al pago del IVA cuando las entregas de bienes posteriores a la adquisición, incluso si han sido objeto del derecho a deducción, han contribuido únicamente al mantenimiento del bien, sin aumentar su valor, y por tanto han sido consumidas en el momento de la afectación. En tales circunstancias, el sujeto pasivo no se beneficia de ventajas indebidas en relación con un consumidor ordinario cuando afecta el bien a sus fines privados sin pagar el IVA.

68 Por el contrario, resulta conforme con el objetivo del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, que este tipo de afectaciones a fines privados quede sujeto al IVA cuando las entregas de bienes posteriores a la adquisición impliquen un incremento duradero del valor del bien no enteramente consumido en el momento de la afectación.

69 Cabe señalar que, para el órgano jurisdiccional remitente, éste podría ser el caso, en el asunto C-323/99, del catalizador instalado en 1987 y del parabrisas cambiado en 1991 en el vehículo del Sr. Brandenstein, salvo que se considere que no han perdido su carácter material y económicamente distintivo. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente entiende que el valor de los mencionados elementos subsistía parcialmente al producirse la afectación del vehículo a fines privados en 1991 y, por tanto, no había sido totalmente amortizado.

70 A la vista de las consideraciones expuestas, procede concluir que, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien comprado sin

derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, existe sujeción al IVA de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, si los trabajos efectuados han dado lugar a la incorporación de «elementos que componen el bien» en el sentido de la mencionada disposición. Cuando el bien afectado a fines privados es un vehículo, constituyen «elementos que lo componen» los bienes entregados que, por un lado, han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distintivo al incorporarse al vehículo y que, por otro lado, han producido un incremento duradero del valor del bien, no consumido enteramente en el momento de la afectación.

71 Hay que precisar, además, que esta interpretación, efectuada en respuesta a las cuestiones planteadas en el marco de una afectación de un vehículo a fines privados, resulta válida sea cual sea el bien corporal afectado a fines privados.

72 Procede examinar en segundo lugar si, en el supuesto de que una afectación a fines privados esté sujeta al IVA en las condiciones mencionadas en el apartado 70 de esta sentencia, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado de manera que la imposición recaiga sobre el bien y los elementos que lo componen o únicamente sobre los elementos incorporados *a posteriori*.

73 En el apartado 44 de la sentencia Bakcsi, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando el sujeto pasivo no ha podido deducir el IVA que grava un bien de la empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por tanto, la sujeción al impuesto de la afectación a fines privados, en virtud de esta disposición.

74 Lo mismo se aplica en el caso de una afectación de un bien de la empresa a fines privados efectuada por un sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la compra

del bien adquirido sin derecho a deducir el IVA soportado, dicho bien ha sido objeto de prestaciones de servicios o de entregas de bienes que han generado derecho a deducir el IVA.

75 En efecto, resultaría contrario al objetivo de igualdad de trato perseguido por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva interpretar esta disposición de manera que implicara, en el caso de la afectación de un bien a fines privados del sujeto pasivo, una imposición global del bien y de los elementos incorporados al mismo, aun cuando el bien haya sido adquirido inicialmente sin derecho a deducir el IVA soportado y únicamente los «elementos que lo componen» adquiridos *a posteriori* hayan generado derecho a deducir el IVA soportado.

76 Resulta obligado señalar que la imposición de un bien en tal situación, cuando no ha generado derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA del que forma parte la Sexta Directiva [véase, en relación con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, la sentencia Bakcsi, antes citada, apartado 46, así como, por lo que atañe al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la misma Directiva, las sentencias Kühne, antes citada, apartado 10, y de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, apartado 9]. Por otro lado, la sujeción al impuesto de los «elementos que componen el bien», tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, constituye la garantía de que el sujeto pasivo no se beneficia de ninguna ventaja indebida en relación con un consumidor ordinario.

77 A la luz de los apartados 72 a 76 de la presente sentencia, procede concluir que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no procede gravar un bien afectado por un sujeto pasivo a sus fines privados cuando dicho bien no haya generado un derecho a deducción con motivo de su adquisición de una persona no sujeta al impuesto, incluso en el caso de que posteriormente el bien haya sido objeto de gastos de los que se ha deducido el IVA soportado. En el supuesto de que, con posterioridad a su adquisición, se hayan efectuado sobre el bien trabajos que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que han dado lugar a la incorporación de elementos que componen el bien, tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, el IVA exigible en el momento de la afectación a fines privados, de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, recaerá únicamente sobre los mencionados elementos.

78 Por tanto, procede responder a las dos primeras cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en los asuntos C-322/99 y C-323/99 que, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, el IVA devengado con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva atañe únicamente a los elementos que componen el bien que han generado derecho a deducción, a saber, los elementos que han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distintivo al incorporarse al vehículo, con posterioridad a su adquisición, a consecuencia de entregas de bienes que han implicado un incremento duradero del valor del vehículo, no consumido enteramente en el momento de la afectación a fines privados.

Sobre las terceras cuestiones prejudiciales en los asuntos C-322/99 y C-323/99, relativas a la base imponible en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva

79 Mediante las terceras cuestiones en los asuntos C-322/99 y C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente que se dilucide si, en situaciones como las de los litigios principales, la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe ser determinada tomando en consideración el precio de compra del automóvil o de uno similar, en el momento de la afectación a fines privados, incluyendo el precio de las reparaciones que han dado lugar a «elementos que componen el bien», en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva, o si está constituida únicamente por el precio pagado por dichas reparaciones de las que se ha deducido el IVA soportado.

80 La referencia al precio de compra, evaluado en el momento de la afectación a fines privados, puede parecer contradictoria tratándose de un bien adquirido por definición antes de la afectación; sin embargo, se deriva del propio tenor del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Es necesario precisar qué ha de entenderse por el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados.

81 Según el Gobierno alemán, la base imponible a que se refiere el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva está constituida por el precio de compra del vehículo o de uno similar y por el precio de las reparaciones, evaluados en el momento de la afectación a fines privados. Al calcular la base imponible a partir de los precios evaluados en el momento de la afectación a fines privados, aquélla debería incluir necesariamente los gastos efectuados para mantener el valor del bien y las posibles plusvalías del mismo, obtenidas durante el período en que el bien formaba parte del patrimonio empresarial.

82 Igualmente, la Comisión estima que, si de la apreciación de los hechos resulta que se han añadido a un bien de la empresa, adquirido sin posibilidad de deducir el IVA soportado, «elementos que lo componen» en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, la base imponible estará constituida, en caso de afectación a fines privados, por el precio de un bien similar en el momento de la afectación, incluidos los elementos que componen el bien que se han añadido al mismo.

83 Según el Gobierno helénico, la base imponible debería determinarse elemento por elemento. Para ello procedería determinar en primer lugar el valor del bien en el momento en que se produce la afectación a fines privados y calcular posteriormente el IVA, cuya cuantía estaría en función de la relación entre los gastos que han generado derecho a deducción y el precio total de adquisición del bien.

Apreciación del Tribunal de Justicia

84 A la luz de la respuesta ofrecida en el apartado 78 de la presente sentencia, procede responder a las terceras cuestiones del órgano jurisdiccional remitente que, en el supuesto de una afectación a fines privados sujeta al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular cuando se trate de la afectación de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo)

— adquirido sin que se haya generado derecho a deducción, y

— sobre el que se han efectuado trabajos que han generado derecho a deducción y que han dado lugar a la incorporación de «elementos que componen el bien»,

la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo que constituyen elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99, referida a la relación entre el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva

85 Mediante la cuarta cuestión en el asunto C-322/99, el órgano jurisdiccional remitente desea saber cómo se articulan el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva.

86 De conformidad con el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán asimilar a una entrega a título oneroso la retención de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica gravable, siempre que dichos bienes hubieran originado un derecho a deducción total o parcial en el momento de su adquisición o de su afectación en los términos enunciados en el artículo 5, apartado 7, letra a). De este modo, el artículo 5, apartado 7, letra c), faculta a los Estados miembros para adoptar una disposición especial para las situaciones en las que un sujeto pasivo ponga fin a su actividad profesional.

87 Como señala el Abogado General en el punto 83 de sus conclusiones, está acreditado que la República Federal de Alemania no ha hecho uso de la posibilidad ofrecida por el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva. En consecuencia, la imposición de la afectación de bienes a fines privados que ha dado origen al litigio principal se rige exclusivamente por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y resulta innecesario proceder a interpretar el artículo 5, apartado 7, letra c), de la misma.

Sobre la quinta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-323/99, relativas a la regularización de las deducciones en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva

88 Mediante la quinta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente se interesa acerca de la necesidad de una regularización de las deducciones del IVA, en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva. Pregunta, fundamentalmente, si en el caso de que los trabajos efectuados con posterioridad a la adquisición de un vehículo y que han generado derecho a deducir el IVA soportado no impliquen una sujeción al IVA en virtud del artículo 5, apartado 6, de dicha Directiva con ocasión de la afectación del vehículo a fines privados, las deducciones del IVA efectuadas respecto de tales reparaciones deben ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva.

89 Procede señalar que, en una situación como la que está en el origen de los litigios principales, el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, establece que las deducciones del IVA inicialmente practicadas por el sujeto pasivo deberán ser regularizadas, al producirse la afectación del bien a los fines privados de aquél, 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.

90 Esta norma es aplicable a las operaciones efectuadas con posterioridad a la adquisición de un bien que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que están excluidas del concepto de «elementos que componen el bien» a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. Estas operaciones corresponden, por un lado, a las prestaciones de servicios efectuadas con posterioridad a la adquisición de un bien y que han generado derecho a deducir el IVA soportado y, por otro lado, a las entregas de bienes, realizadas con posterioridad a la adquisición de un bien, que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que no se incluyen en el concepto de «elementos que componen el bien» a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

91 Aun así, es importante precisar que, en el supuesto de que tales prestaciones de servicios o entregas de bienes que han generado derecho a deducir el IVA hayan sido totalmente consumidas en el marco de la actividad profesional antes de la afectación a fines privados, no existirá ninguna modificación de los elementos en el sentido del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que justifique una regularización de las deducciones.

92 Por consiguiente, la deducción del IVA que recaía sobre los gastos realizados para los trabajos efectuados en los vehículos de los Sres. Fischer y Brandenstein debe ser regularizada en virtud del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en la medida en que la afectación a fines privados no esté sujeta al IVA de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva y el valor de las reparaciones de que se trata no haya sido totalmente consumido en el marco de la actividad profesional de los sujetos pasivos antes de la transferencia de los vehículos a su patrimonio personal.

93 Aún queda por determinar si, para las entregas de bienes que han generado derecho a deducción y que constituyen «elementos que componen el bien» en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, resulta necesariamente excluida la aplicación del artículo 20, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

94 A este respecto, procede señalar que nada excluye la aplicación del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con los «elementos que componen el bien» a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la misma. Además, el artículo 20, apartado 1, letra b), sólo excluye expresamente la regularización de las operaciones enunciadas en el artículo 5, apartado 6, en el caso de las afectaciones a fines privados realizadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

95 Por tanto, procede responder a la quinta cuestión en el asunto C-322/99 y a la cuarta cuestión en el asunto C-323/99, tal como han sido reformuladas en el apartado 88 de esta sentencia, que, en el caso de que los trabajos efectuados con posterioridad a la adquisición de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) y que han generado derecho a deducir el IVA soportado no impliquen una sujeción al IVA en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva con ocasión de la afectación del vehículo a fines privados, las deducciones del IVA efectuadas respecto de tales trabajos deben ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva si el valor de los trabajos de que se trata no ha sido totalmente consumido en el marco de la actividad profesional del sujeto pasivo antes de la transferencia del vehículo a su patrimonio personal.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resoluciones de 15 de julio de 1999, declara:

1) Cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) comprado sin derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre el valor añadido devengado con arreglo al artículo 5, apartado 6, 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, atañe únicamente a los «elementos que componen el bien» que han generado derecho a deducción, a saber, los elementos que han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distintivo al incorporarse al vehículo, con posterioridad a su adquisición, a consecuencia de entregas de bienes que han implicado un incremento duradero del valor del vehículo, no consumido enteramente en el momento de la afectación a fines privados.

2) En el supuesto de una afectación a fines privados sujeta al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, en particular cuando se trate de la afectación de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo)

— adquirido sin que se haya generado derecho a deducción,

— sobre el que se han efectuado trabajos que han generado derecho a deducción y que han dado lugar a la incorporación de «elementos que componen el bien»,

la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388 debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo que constituyen elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva.

3) En el caso de que los trabajos efectuados con posterioridad a la adquisición de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) y que han generado derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no impliquen una sujeción al impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388 con ocasión de la afectación del vehículo a fines privados, las deducciones del impuesto sobre el valor añadido efectuadas respecto de tales trabajos deben ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva si el valor de los trabajos de que se trata no ha sido totalmente consumido en el marco de la actividad profesional del sujeto pasivo antes de la transferencia del vehículo a su patrimonio personal.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 17 de mayo de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

A. La Pergola