CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL ANTONIO TIZZANO
presentadas el 11 de noviembre de 2004 [1]

1. Mediante resolución de 29 de agosto de 2002, recibida por el Tribunal de Justicia el 23 de enero de 2003, el Bundesfinanzhof ha planteado a este Tribunal cuatro cuestiones prejudiciales relativas a 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). [2]

2. En sustancia, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si una persona, que han construido o adquirido junto con su cónyuge un inmueble para usarlo como vivienda, puede deducir del IVA que adeuda el IVA soportado por la adquisición o construcción de la parte del inmueble que utiliza para el ejercicio de su actividad profesional.

1 — Lengua original: italiano.
2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

I. Marco jurídico

A. *Normativa comunitaria*

3. En el presente asunto, procede recordar algunas disposiciones de la Sexta Directiva que definen el sujeto pasivo del IVA (artículo 4), el derecho a deducción (artículo 17) y las modalidades de ejercicio de ese derecho (artículos 18 y 22).

4. El artículo 4 dispone:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5. En lo que se refiere al derecho a deducción, el artículo 17, apartado 2, prevé:

«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; [3]

[...]».

6. Por último, en cuanto a las modalidades de ejercicio del derecho a deducción, el artículo 18 dispone lo siguiente:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22».

3 — Durante los hechos de autos, el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva ha sido modificado por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1). A raíz de esa modificación, que no influye a efectos de la solución del presente asunto, pero que conviene recordar aquí por motivos de exhaustividad formal, la disposición citada tiene el siguiente tenor: «En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor: a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del Impuesto en el interior del país».

7. A su vez, el artículo 22, apartado 3, establece:

«a) Los sujetos pasivos extenderán facturas o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos.

[...]

b) En las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

c) Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.» [4]

4 — En aras de la exhaustividad formal, procede recordar que la Directiva 91/680/CEE, antes citada, ha modificado también el artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva en los siguientes términos:
«a) Los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. [...] El sujeto pasivo deberá conservar un duplicado de todos los documentos expedidos.
[...]
b) La factura debe consignar, separadamente, el precio, excluido el impuesto, y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.
[...]
c) Los Estados miembros fijarán los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura».

B. *Normativa nacional*

8. A los efectos aquí pertinentes, procede recordar los artículos 14 y 15 de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocio; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable a los años 1991 a 1993.

9. El artículo 14, titulado «Emisión de las facturas», dispone:

«Cuando efectúa entregas de bienes o prestaciones de servicios imponibles conforme al artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 3, el sujeto pasivo puede y, en la medida en que efectúe dichas operaciones a favor de otro sujeto pasivo que tenga la condición de empresario, debe, a solicitud de este último, emitir facturas de las que se desprenda claramente la cuantía del impuesto. Las facturas deben contener las siguientes indicaciones:

1. el nombre y dirección del sujeto pasivo que efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios;

2. el nombre y dirección del beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios;

3. la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios;

4. la fecha de la entrega de bienes o de la prestación de servicios;

5. el precio de la entrega de bienes o de la prestación de servicios (artículo 10) y

6. la cuantía del impuesto relativo al precio (punto 5)». [5]

10. El artículo 15, titulado «Deducción del impuesto soportado», establece lo siguiente:

«El sujeto pasivo puede deducir como cuotas del impuesto soportado:

1. el impuesto que se indica separadamente en las facturas conforme al artículo 14, emitidas por otros sujetos pasivos por entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa». [6]

II. Hechos y procedimiento

11. El litigio principal se deriva de la decisión del Finanzamt Bergisch Gladbach (en lo sucesivo, «Finanzamt») de denegar al Sr. HE (en lo sucesivo, el «recurrente») la posibilidad de deducir, del IVA que adeudaba a Hacienda, el IVA soportado por la construcción de la parte de su casa, adquirida conjuntamente con su mujer, que destinó a estudio profesional.

5 — Traducción no oficial.

6 — Traducción no oficial.

12. De la resolución de remisión se desprende que a finales de 1990, el matrimonio HE adquirió un terreno, cuyas cuotas de propiedad se repartieron del siguiente modo: una cuarta parte para el Sr. HE y tres cuartas partes para su esposa.

13. Posteriormente, encargaron a varias empresas la construcción en ese terreno de un inmueble de uso residencial. Según lo afirmado en la vista por el Sr. HE, la propiedad de dicho inmueble estaba distribuida entre su esposa y él en cuotas equivalentes a la propiedad del terreno edificado, es decir, ¼ y ¾.

14. Todas las facturas emitidas por las empresas de construcción se extendían a nombre del «matrimonio HE».

15. De la resolución de remisión se desprende además que el Sr. HE, junto a su actividad principal de trabajador por cuenta ajena, ejercía asimismo, con carácter accesorio, la profesión autónoma de autor especializado y que para el ejercicio de dicha profesión utilizaba una habitación de la vivienda familiar. Dado que dicha habitación suponía el 12 % de la superficie total de la vivienda, en las declaraciones del IVA correspondientes a los años 1991 a 1993, el Sr. HE deducía del IVA adeudado una cantidad equivalente al 12 % del IVA soportado en la construcción de dicha vivienda.

16. No obstante, el Finanzamt denegó tales deducciones ya que, en su opinión, quien encargó y recibió la prestación de construcción no era el Sr. HE, sino la comunidad formada por los dos cónyuges, que figuraban en el encabezamiento de las facturas emitidas. Según el Finanzamt, dicha comunidad no ejercía por sí ninguna actividad empresarial y carecía por tanto de derecho a deducción.

17. Contra esa decisión, el Sr. HE interpuso un recurso ante el Finanzgericht.

18. Estimando parcialmente el recurso, el Finanzgericht, a diferencia del Finanzamt, consideró irrelevante el encabezamiento de las facturas y determinó que el Sr. HE era el destinatario real de la prestación de construcción del estudio; por tanto, reconoció al recurrente el derecho a deducir una parte del IVA soportado por dicha prestación. No obstante, según el Finanzgericht, el Sr. HE sólo era propietario del inmueble y, en consecuencia, también del estudio situado en el mismo en una cuarta parte. Por tanto, el importe de la deducción no podía fijarse, como solicitaba el Sr. HE, en el 12 % del IVA abonado por la construcción de la vivienda, sino sólo en una cuarta parte de ese 12 %.

19. Esa sentencia fue impugnada tanto por el Finanzamt como por HE ante el Bundesfinanzhof, que debía así elegir entre dos tesis totalmente opuestas.

20. Según el Finanzamt, en efecto, a falta de indicación en contrario en el momento del encargo y, posteriormente, en el encabezamiento de la factura, debe considerarse, con arreglo al artículo 15 de la UStG, que sólo la comunidad de los cónyuges es la destinataria de la prestación de construcción de la casa. Por tanto, uno sólo de los copropietarios no puede deducir, ni siquiera parcialmente, el IVA soportado por dicha construcción.

21. Según HE, en cambio, él tiene derecho a deducción; a diferencia de lo que se decidió en la sentencia de primera instancia, ese derecho debe extenderse además a todo el IVA soportado por la construcción del estudio, que equivale al 12 % del IVA total. En efecto, el Sr. HE disfruta de modo exclusivo de esa parte de la casa y, por tanto, debe considerarse que es el único que ha encargado su construcción.

22. Por su parte, el Bundesfinanzhof pone de manifiesto que estima que el Derecho nacional ofrece una solución a este problema. En efecto, en virtud de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof:

— en caso de que un encargo sea asignado en común por varias personas, vinculadas por una comunidad, pero que no tienen la condición (fiscal) de persona jurídica autónoma (sociedad de personas o de capitales), se considera que cada uno de los copropietarios es destinatario a prorrata de la prestación, salvo acuerdo en contrario; [7]

— en el momento de los hechos del presente asunto, no existía ninguna limitación expresa a la deducción fiscal de la construcción y decoración de un «ambiente que, aunque pertenezca a la vivienda, esté separado del resto de la superficie habitable y se utilice exclusivamente o casi exclusivamente para fines empresariales o profesionales» (denominado estudio doméstico); [8]

— en caso de adquisición de un bien en copropiedad, que es utilizado por uno de los copropietarios en su empresa, al empresario le corresponde la deducción del impuesto soportado correspondiente a su cuota en la comunidad; [9]

7 — Véanse las sentencias del BFH de 1 de febrero de 2001 V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, y de 7 de noviembre de 2000 V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; recientemente, la sentencia de 16 de mayo de 2002 V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Para la definición de estudio doméstico, véase el escrito del Ministerio federal de Hacienda de 16 de junio de 1998, IV B 2 - S 2145- 59/98, Rn. 7, BStBl I 1998, 863.

9 — Véase la sentencia del BFH, de 1 de octubre de 1998, V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— una indicación, como la contenida en la factura dirigida al matrimonio HE, no se opone a la deducción del impuesto soportado. [10]

23. No obstante, por albergar dudas sobre la compatibilidad de esa solución con la interpretación de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof ha planteado al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. En caso de adquisición o construcción de un inmueble para uso residencial, ¿actúa en calidad de sujeto pasivo quien adquiere o edifica el inmueble, cuando desea utilizar una parte de éste como estudio para una actividad independiente accesoria?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

2. En caso del encargo conjunto de un bien de inversión en el marco de un régimen de comunidad legal o voluntaria que no ejerce por sí una actividad empresarial, ¿debe considerarse que la adquisición la realiza una persona que no es sujeto pasivo del impuesto y que no tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por tal adquisición, o bien todos los copropietarios son destinatarios de la prestación?

En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:

3. En caso de adquisición de un bien de inversión por dos cónyuges en copropiedad, cuando el bien es utilizado únicamente por uno de los copropietarios para su empresa, el derecho a la deducción del impuesto soportado:

a) ¿corresponde únicamente a dicho copropietario por el importe soportado correspondiente a su cuota en la adquisición, o

b) corresponde al copropietario, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva,

10 — Véanse las sentencias del BFH en BFH/NV 2002, 1346, y en BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

una deducción equivalente al impuesto soportado correspondiente a la parte de todo el bien que utiliza con fines empresariales (sin perjuicio de los requisitos en materia de facturación a que se hace referencia en la cuarta cuestión)?

4. ¿Se requiere, para poder ejercer el derecho a deducir conforme al artículo 18, una factura en el sentido del artículo 22, apartado 3, de la Directiva, expedida a nombre de dicho cónyuge/copropietario, con la indicación de la fracción del precio y del impuesto que corresponde a su cuota de copropiedad, o es suficiente una factura dirigida a los cónyuges/copropietarios sin dicha indicación?»

24. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas el recurrente, el Finanzamt y la Comisión. El recurrente y la Comisión fueron oídos por el Tribunal de Justicia en la vista del 23 de septiembre de 2004.

III. Análisis jurídico

25. Como se ha indicado, el órgano jurisdiccional remitente plantea cuatro cuestiones prejudiciales relativas al supuesto de adquisición o construcción, por los dos cónyuges, de un inmueble para uso residencial utilizado en parte, por uno de ellos, como estudio para el ejercicio de su actividad profesional.

Posiciones de las partes

26. En respuesta a esas cuestiones, el Finanzamt, remitiéndose principalmente a las disposiciones tributarias nacionales, señala que en caso de adquisición o construcción de un inmueble por varias personas vinculadas por un régimen de comunidad, que no tiene la condición de persona jurídica autónoma, uno de los copropietarios únicamente puede beneficiarse del derecho a deducción del IVA soportado si: i) en el momento de la celebración del contrato de compraventa o de construcción, había especificado la parte del bien destinada a su empresa; ii) y si por esa operación se emitió una factura en la que se indique la parte del precio y del impuesto que le corresponde. En efecto, sólo de ese modo se pone de manifiesto si el copropietario es destinatario de la operación imponible.

27. Son de distinta opinión, en cambio, el recurrente y la Comisión, quienes, por los

motivos que indicaré en mi análisis, concluyen por el contrario que:

— una persona que adquiere o hace construir un inmueble de uso residencial actúa en calidad de sujeto pasivo si utiliza una habitación de dicho inmueble como estudio para su actividad profesional y destina el estudio al patrimonio de su empresa;

— cuando varias personas vinculadas por un régimen de comunidad, que no constituye una persona autónoma que ejercita por sí misma una actividad empresarial, adquieren un bien de inversión, todos los copropietarios deben ser considerados beneficiarios de la operación;

— en caso de que dos cónyuges adquieran en copropiedad un bien de inversión que utiliza sólo uno de ellos con fines profesionales, éste tiene derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a la parte del bien que utiliza para su empresa.

28. Sobre este último punto divergen parcialmente las opiniones del recurrente y de la Comisión. Según la Comisión, en efecto, el derecho a deducir la cuota del IVA soportado correspondiente a la parte del bien utilizado con fines profesionales está supeditado al requisito de que el Derecho nacional permita al cónyuge que ejerce la actividad sujeta a IVA disponer de todo el bien de inversión como propietario. En cambio, añade la Comisión, si la normativa interna prevé otra cosa, el cónyuge de que se trata tiene derecho a la deducción sólo por la cuantía correspondiente a su cuota de copropiedad.

29. El recurrente y la Comisión coinciden, en cambio, en estimar que el derecho a deducción no puede denegarse al cónyuge que ejerce la actividad sujeta a impuesto porque sólo posee una factura emitida a ambos cónyuges en la que no se indica el precio y el impuesto correspondiente a su cuota en la comunidad.

Sobre la determinación de la persona destinataria de la prestación en caso de construcción o adquisición de un bien en copropiedad (segunda cuestión)

30. Para responder al órgano jurisdiccional remitente procede, en mi opinión, partir de la segunda cuestión y determinar por tanto

en primer lugar si, cuando varias personas que forman una comunidad legal o voluntaria, que no ejerce por sí misma una actividad empresarial, encargan un bien de inversión, el destinatario de la prestación solicitada es la propia comunidad o cada uno de los copropietarios.

31. Como se ha visto, el Bundesfinanzhof ha aclarado que, según su jurisprudencia, en tal caso cada uno de los copropietarios se considera destinatario de la prestación a prorrata, salvo acuerdo en contrario (véase el punto 22 *supra*).

32. A mi juicio, esa solución no es contraria a la Sexta Directiva ni al sistema común que ésta establece.

33. Como es sabido, en efecto, tal sistema prevé que en cada operación imponible sólo se adeude el IVA previa deducción de la cuantía del impuesto que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de bienes y servicios. A su vez, el sistema de deducciones está articulado de modo que sólo los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA que deben soportar el IVA que ya gravó los bienes y servicios en la fase precedente.

34. En este contexto se sitúa el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva que define como sujetos pasivos a «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

35. Además, el artículo 17 de la Sexta Directiva establece, en su apartado 1, que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible» y en el apartado 2 autoriza al sujeto pasivo «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas» a deducir «de las cuotas impositivas por él devengadas [...] 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».

36. De esas características se puede deducir que «el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas». El sistema común del impuesto sobre el valor añadido garantiza, en consecuencia, «la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de

que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA». [11]

37. Dicho esto, creo que la Comisión deduce acertadamente de cuanto precede la conclusión de que la comunidad constituida por los cónyuges HE no puede ser considerada sujeto pasivo del IVA, destinatario de la prestación de construcción del inmueble.

38. En efecto, como ha señalado también el órgano jurisdiccional remitente, dicha comunidad carece de personalidad jurídica y, al no ejercitar por sí misma ninguna actividad económica independiente, no constituye un sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1. En consecuencia, desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido, dicha comunidad carece de relevancia autónoma y no se interpone entre los que realizan la prestación de la obra de construcción y los dos cónyuges, que deben por tanto considerarse los beneficiarios reales de dicha prestación.

39. Tal solución, como ha sostenido acertadamente el recurrente, es además coherente con el principio de neutralidad del IVA antes citado. En efecto, si se considerase que el destinatario de la prestación es la comunidad, que no tiene personalidad jurídica y no es sujeto pasivo y por tanto no puede practicar ninguna deducción, se llegaría a impedir al copropietario que ejerce una actividad económica toda posibilidad de practicar la deducción prevista y resultaría gravado por tanto con el IVA pagado en el ámbito de su actividad.

40. Por los motivos antes expuestos, considero que cuando varias personas que forman una comunidad legal o voluntaria, carente de personalidad jurídica y que no ejerce por sí misma una actividad económica independiente, encargan un bien, el destinatario de la prestación, a efectos de la Sexta Directiva, es cada uno de los copropietarios y no la comunidad.

Sobre la condición de sujeto pasivo de un particular que construye o adquiere un inmueble para uso residencial, utilizándolo en parte para fines profesionales (primera cuestión)

41. Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si un particular, que construye o adquiere un

11 — Sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19.

inmueble para uso residencial, actúa en calidad de sujeto pasivo, cuando pretende utilizar una parte del inmueble como estudio profesional para una actividad independiente accesoria.

42. A este respecto recuerdo nuevamente que, según el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, se consideran sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad» y que el régimen de las deducciones del IVA está articulado de modo que sólo quienes presenten tal condición «están autorizados a deducir del IVA que deben soportar el IVA que ya gravó los bienes y servicios en la fase precedente». [12]

43. Procede recordar asimismo, junto con la Comisión, que en el asunto Lennartz el Tribunal de Justicia aclaró que «un particular que adquiere bienes para una actividad económica en el sentido del artículo 4, lo hace como sujeto pasivo» y que para determinar si en un caso concreto los bienes se han adquirido para una actividad económica se deben tener en cuenta «todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éstos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo». [13]

44. Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que en el período controvertido (1991-1993) el recurrente ejerció, con carácter accesorio, la actividad de escritor especializado y que para el ejercicio de tal actividad, que es sin duda una actividad económica independiente, utilizó exclusivamente desde su entrega una parte del inmueble adquirido con su cónyuge. [14] Por tanto, en virtud de la jurisprudencia antes citada y a la luz de las consideraciones de hecho expuestas por el órgano jurisdiccional remitente estimo que el Sr. HE, al adquirir el inmueble, actuó en calidad de sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva.

45. Por otra parte, no cabe objetar que esa calidad desaparece por el hecho de que el recurrente sólo haya utilizado parte del inmueble para dicha actividad.

46. En efecto, la Comisión y el recurrente han recordado acertadamente que, según el Tribunal de Justicia, cuando «adquiera un bien de inversión para utilizarlo al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados», un sujeto pasivo puede optar por:

12 — Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 16.

13 — Sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartados 14 y 21.

14 — Véase la resolución de remisión, parte I y parte II, punto 2, letra a).

i) tratarlo como «bien empresarial, con respecto [al cual] el IVA es, en principio, íntegramente deducible; ii) «conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del impuesto sobre el valor añadido»; iii) o (como ha hecho el Sr. HE en el caso de autos) integrarlo en su empresa sólo en la parte destinada a su uso profesional. [15]

47. La opción de utilizar un bien sólo en parte para la actividad profesional propia no constituye un elemento que pueda hacer desaparecer, en la persona que lo adquiere, la condición de sujeto pasivo. Por el contrario, se trata de una posibilidad reconocida por el sistema de la Sexta Directiva a los sujetos pasivos precisamente para conseguir que éstos, conforme al principio de neutralidad, únicamente soporten «la carga del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando aquélla se refiera a bienes o a servicios que utilice[n] para su consumo privado y no para sus actividades profesionales imponibles». [16]

48. Por los motivos expuestos considero, por tanto, que una persona que ejerce con carácter accesorio una actividad económica independiente, en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, actúa como sujeto pasivo, cuando construye o adquiere un inmueble para uso residencial, si destina y utiliza una parte de dicho inmueble para el ejercicio de su actividad.

Sobre el alcance del derecho a deducción (tercera cuestión)

49. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si en caso de adquisición de un bien en copropiedad por dos cónyuges, que es utilizado en parte por uno de los copropietarios para el ejercicio de su actividad independiente, corresponde a este último una deducción igual: i) al impuesto soportado por la construcción de esa parte del bien que utiliza (tercera cuestión, solución b); ii) o a una fracción, correspondiente a la cuota de copropiedad, del impuesto soportado por la construcción de la parte del bien utilizado (tercera cuestión, solución a).

50. Creo entender que, si debiera seguir su jurisprudencia, el Bundesfinanzhof adoptaría esta última solución y reconocería, por tanto, al copropietario una deducción del impuesto soportado correspondiente a su cuota en la copropiedad. Ello implicaría evidentemente una confirmación de la decisión de primera instancia, en la que el Finanzgericht fijó el

15 — Véase la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831), apartados 25 y 26. Véanse también las sentencias Lennartz, antes citada, apartado 26, y de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 20.

16 — Sentencia Armbrecht, antes citada, apartado 20.

importe de la deducción no en el 12 % del IVA soportado por la construcción de la casa (es decir, todo el IVA soportado por la construcción del estudio), sino sólo en una cuarta parte de ese 12 %.

51. A este respecto, procede recordar de nuevo que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia «un sujeto pasivo que adquiera un bien de inversión para utilizarlo al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados» tiene tres opciones: i) tratarlo como «bien empresarial, con respecto [al cual] el IVA es, en principio, íntegramente deducible; ii) «conservarlo enteramente en su patrimonio privado» en cuyo caso «no es deducible ninguna parte del IVA adeudado o soportado con motivo de la adquisición del bien; iii) destinarlo, como ha hecho el recurrente en el caso de autos, a su empresa sólo en parte, en cuyo caso parece correcto estimar que el derecho a deducción previsto en el artículo 17, apartado 2, letra a), se aplique sólo a la parte del bien destinado a la empresa sobre la base de las proporciones de uso profesional y de uso privado de dicho bien. [17]

52. Si esta última solución, indicada para el supuesto en que el bien de uso mixto sea de propiedad exclusiva del sujeto pasivo, es correcta, para el caso distinto que aquí se discute, en el que sólo sea copropietario, me parece razonable estimar que le corresponde, como ha indicado el Bundesfinanzhof, una deducción correspondiente a la cuota de copropiedad de la parte del bien utilizado parcialmente para la empresa.

53. Ello se debe a dos motivos. En primer lugar, tal solución me parece coherente con el principio de neutralidad, citado en varias ocasiones. Se presume que el copropietario sólo paga *proporcionalmente* el IVA por la construcción o adquisición de la parte del bien utilizado con fines profesionales. Por tanto, a la luz de dicho principio, sólo debe desgravarse *proporcionalmente* del IVA soportado por esa parte del bien.

54. En el presente asunto, el Sr. HE ha declarado ser copropietario del inmueble y, por tanto, también de la parte que utiliza con fines profesionales (el estudio), únicamente en una cuarta parte. Por tanto, se puede presumir que sólo había pagado proporcionalmente, es decir, en una cuarta parte, el IVA soportado por la construcción del estudio y que las tres cuartas partes restantes fueron abonadas por el cónyuge. Paralelamente, debería haber pagado proporcionalmente (una cuarta parte) el IVA soportado por la construcción de la parte restante de la casa, utilizada con fines residenciales.

17 — Véase la sentencia Bakcsi, antes citada, apartados 25 y 26 y las sentencias Lennartz, antes citada, apartado 26, y Armbrecht, antes citada, apartados 20 y 21.

55. Si es así, considero que, conforme al principio de neutralidad, el recurrente no puede deducir todo el IVA soportado *(por él y por su cónyuge)* por el estudio, sino sólo una cuarta parte. En caso contrario, en efecto, el Sr. HE deduciría más IVA del que ha pagado efectivamente por el estudio y resultaría así exento de una parte del IVA que ha abonado a las autoridades tributarias, no en calidad de ejerciente de una actividad económica independiente, sino como consumidor privado, por la parte restante del inmueble destinada a residencia privada.

56. En segundo lugar, la solución planteada me parece coherente con el principio de igualdad. En efecto si, según la jurisprudencia antes citada, una persona que tiene la propiedad exclusiva de un bien de uso mixto, y que destina parcialmente dicho bien a su empresa, puede deducir el IVA soportado por su adquisición (o por su construcción) proporcionalmente al uso profesional que hace de él, sería discriminatorio adoptar la misma solución también en el caso distinto en el que, como sucede en el presente asunto, sólo sea copropietario de dicho bien.

57. Cabe también sostener, como hace la Comisión, que el alcance de la deducción puede depender del régimen interno de la copropiedad o del régimen patrimonial de los cónyuges y que, por tanto, la solución antes expuesta debe desecharse cuando, en virtud de ese régimen, uno solo de los copropietarios puede disponer libremente de todo el bien utilizado. No obstante, temo que, si así fuera, se correría el peligro de frustrar la finalidad de la Directiva, que pretende precisamente establecer un «sistema común del impuesto sobre el valor añadido». En efecto, de ese modo, el alcance de la deducción variaría entre los distintos Estados en función de las disposiciones nacionales pertinentes de Derecho civil.

58. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo que se responda a la tercera cuestión que un sujeto pasivo que adquiere en copropiedad con su cónyuge un bien y lo utiliza en parte para el ejercicio de su actividad profesional independiente tiene derecho a deducir, conforme al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, del IVA que adeuda, una fracción del IVA soportado por la adquisición de la parte del bien utilizado para fines profesionales correspondiente a su cuota de copropiedad.

Sobre los requisitos de la factura (cuarta cuestión)

59. Mediante la cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 18 y 22 de la Sexta Directiva exigen que el sujeto pasivo que construye o adquiere en copropiedad con su cónyuge un bien de inversión utilizándolo en parte

para su actividad profesional independiente sólo puede ejercer el derecho a deducción si dispone de una factura expedida a su nombre que indique la fracción del precio y del impuesto correspondiente a su cuota de propiedad o si, en cambio, tales disposiciones consideran suficiente una factura emitida a los copropietarios y carente de dicha indicación.

60. En realidad, el Bundesfinanzhof estima que, según su jurisprudencia, una factura, como la emitida al recurrente y a su esposa, expedida a los «cónyuges HE» no se opone a la deducción del IVA soportado por el recurrente. [18] No obstante, se pregunta si las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva pueden constituir un obstáculo a dicha deducción.

61. A este respecto, procede recordar que, según el artículo 18, apartado 1, letra a), «para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá [...] poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22». A su vez, esta última disposición prevé que «en las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan» (letra b) y que «los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura». [19]

62. Como ha observado acertadamente la Comisión, tales disposiciones se limitan, por tanto, a fijar tres requisitos mínimos (la indicación del precio sin impuesto, el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente y, en su caso, las exenciones) que la factura debe siempre reunir para conferir derecho a deducción. No prevén, en cambio, ningún requisito adicional para el supuesto de adquisición de un bien en copropiedad y, en particular, la indicación en la factura de la fracción del precio y del impuesto correspondiente a la cuota de propiedad de los adquirentes.

63. En consecuencia, si en tal caso, como señala el órgano jurisdiccional remitente, las normas nacionales no exigen una indicación de ese tipo, no existe en mi opinión ningún motivo para considerar inadecuada una factura que responde a los requisitos antes mencionados y para negar, en consecuencia, a un sujeto pasivo que utiliza parcialmente con fines profesionales el bien adquirido el derecho a deducción que le reconoce el artículo 17, apartado 2, letra a).

18 — Véase la resolución de remisión, parte II, punto 3.

19 — Véase la nota 4.

64. Por los motivos expuestos, propongo por tanto que se responda a la cuarta cuestión que los artículos 18, apartado 1, y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva no exigen que, para poder ejercer el derecho a deducción previsto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo que construye o adquiere un bien en copropiedad con su cónyuge, utilizándolo parcialmente para el ejercicio de su actividad profesional independiente, disponga de una factura emitida a su favor que indique la fracción del precio y del impuesto correspondiente a su cuota de propiedad.

IV. Conclusiones

65. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo por tanto al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof del siguiente modo:

«1. Una persona que ejerce con carácter accesorio una actividad económica independiente, en el sentido del artículo 4 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, actúa como sujeto pasivo, cuando construye o adquiere un inmueble para uso residencial, si destina y utiliza una parte de dicho inmueble para el ejercicio de su actividad.

2. Cuando varias personas que forman una comunidad legal o voluntaria, carente de personalidad jurídica y que no ejerce por sí misma una actividad económica independiente, encargan un bien, el destinatario de la prestación, a efectos de la Sexta Directiva, es cada uno de los copropietarios y no la comunidad.

3. Un sujeto pasivo que adquiere en copropiedad con su cónyuge un bien y lo utiliza en parte para el ejercicio de su actividad profesional independiente tiene derecho a deducir, conforme al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, del IVA que adeuda, una fracción del IVA soportado por la adquisición o construcción de la parte del bien utilizado con fines profesionales correspondiente a su cuota de propiedad.

4. Los artículos 18, apartado 1, y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva no exigen que, para poder ejercer el derecho a deducción previsto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo que construye o adquiere un bien en copropiedad con su cónyuge, utilizándolo parcialmente para el ejercicio de su actividad profesional independiente, disponga de una factura emitida a su favor que indique la fracción del precio y del impuesto correspondiente a su cuota de propiedad».