# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)
de 26 de septiembre de 1996 *

En el asunto C-230/94,

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

**Renate Enkler**

y

**Finanzamt Homburg,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los apartados 1 y 2 del artículo 4, de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 y de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 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 Cuarta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris, Presidente de Sala; P.J.G. Kapteyn y H. Ragnemalm (Ponente), Jueces;

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

* Lengua de procedimiento: alemán.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de la Sra. Renate Enkler, por el Sr. Hans-Jürgen Enkler, Asesor fiscal de Kirkel;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales formuladas por la Sra. Renate Enkler, representada por el Sr. Hans-Jürgen Enkler; del Finanzamt Homburg, representado por el Sr. Hans-Werner Klein, Regierungsoberrat, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 15 de febrero de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de marzo de 1996;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Mediante resolución de 5 de mayo de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de agosto siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los apartados

1 y 2 del artículo 4, de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 y de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 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 un litigio entre la Sra. Enkler y el Finanzamt Homburg acerca de su condición de empresaria y del cálculo de la base imponible de un vehículo de «camping» del que es propietaria.

3 El número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva somete al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 Según el artículo 4 de la Sexta Directiva:

«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 Por otra parte, el artículo 6 establece:

«1. Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

[...]

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

[...]»

6 Por lo que se refiere a las operaciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 6, el artículo 11 dispone que la base imponible estará constituida por el total de los gastos efectuados por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.

7 La Sra. Enkler es empleada mercantil en la asesoría fiscal de su cónyuge. El 15 de septiembre de 1984, declaró ante la Administración del municipio donde reside y ante el Finanzamt Homburg el arrendamiento de vehículos de «camping» como actividad profesional. El 28 de septiembre de 1984 adquirió un vehículo de «camping» por 46.249 DM, más 6.474,89 DM en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

8 En su declaración de 1984 relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, la Sra. Enkler dedujo una cantidad de 7.270,77 DM, cuando había utilizado el vehículo de «camping» para fines exclusivamente privados.

9 En su declaración de 1985, la interesada declaró un volumen de negocios de 2.535 DM, de los cuales 2.205 DM correspondían a los ingresos obtenidos del arrendamiento de dicho vehículo a su esposo.

10 Por último, en su declaración de 1986, declaró un volumen de negocios de 1.728 DM, de los cuales 868 DM correspondían nuevamente a los ingresos del arrendamiento del vehículo de «camping» a su esposo.

11 Por este arrendamiento, el Sr. Enkler pagó a su esposa una cantidad global de 90 DM diarios. Además, participó en la adquisición y en el mantenimiento del vehículo de «camping» abonando a su esposa 42.321 DM en 1984, 8.270 DM en 1985 y 8.751 DM en 1986.

12 Durante estos tres ejercicios, la Sra. Enkler arrendó el vehículo a terceros en dos ocasiones. Según las informaciones por ella proporcionadas, el uso del vehículo fue el siguiente:

| | |
|---|---|
| Uso total: 250 días, con un recorrido de | 25.781 km. |
| Uso particular: 79 días, con un recorrido de | 13.100 km. |
| Uso por el cónyuge: 40 días, con un recorrido de | 5.239 km. |
| Alquiler a terceros: 18 días, con un recorrido de | 3.236 km. |
| Trayectos para su reparación: 113 días, con un recorrido de | 4.206 km. |

13 Por otra parte, de la resolución de remisión se desprende que el vehículo de «camping» estaba cubierto por un seguro de responsabilidad civil privado. Además, cuando alquiló el vehículo a terceros, la Sra. Enkler contrató un seguro de responsabilidad civil para vehículos de alquiler y entregó la póliza de seguro a sus clientes. Con arreglo a un convenio con la aseguradora, el Sr. Enkler podía utilizar el vehículo sin que fuera necesario suscribir un seguro complementario.

14 Por último, la Sra. Enkler no efectuó ninguna publicidad en la prensa para el arrendamiento del vehículo. Cuando no se hallaba alquilado, estaba aparcado en un garaje cubierto junto a la residencia del matrimonio Enkler.

15 En 1986, la Sra. Enkler declaró que utilizaría el vehículo para un uso exclusivamente particular. Fijó su base imponible en 19.000 DM y aplicó una deducción del impuesto del 80 % en su condición de pequeña empresaria.

16 Mediante liquidación tributaria complementaria de 3 de abril de 1989, relativa a los años 1984 a 1986, el Finanzamt Homburg sólo tuvo en cuenta, para el cálculo del impuesto exigible a la interesada, el importe correspondiente al Impuesto sobre el Volumen de Negocios que ella había facturado por separado a los arrendatarios. Para ello, el Finanzamt partió del principio de que la interesada adeudaba el impuesto debido a que lo había facturado cuando no tenía la condición de empresaria.

17 El recurso interpuesto por la Sra. Enkler fue desestimado por el Finanzgericht, que declaró, en particular, que ella no ejercía una actividad de empresaria al alquilar el vehículo de «camping». Por otra parte, este mismo órgano jurisdiccional precisó que la actividad continuada, exigida para tener la condición de empresario, presupone la intención de obtener ingresos, la cual debe determinarse por medio de criterios verificables objetivamente. Según el Finanzgericht, la actividad de la Sra. Enkler se asemeja a una forma de actividad de carácter privado, dado que:

— adquirió un único vehículo que, por sus características, está destinado a un uso de recreo y lo utilizó preponderantemente para uso particular;

— ejercía una actividad principal distinta de la de alquiler;

— no disponía de oficina ni de instalaciones destinadas al alojamiento y mantenimiento del vehículo;

— el vehículo había sido financiado y mantenido esencialmente por su cónyuge;

— el vehículo sólo era objeto de un seguro de responsabilidad civil para vehículos de alquiler durante los períodos en que se utilizaba efectivamente con fines comerciales;

— su propietaria lo conservó pese a que su explotación resultó ser fuertemente deficitaria.

18 La Sra. Enkler interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof. Por considerar que las disposiciones de Derecho alemán pertinentes debían interpretarse a la luz de las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva, este órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe considerarse el arrendamiento de bienes corporales:

a) como una actividad de prestación de servicios en el sentido de la primera frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva (77/388/CEE), o bien

b) exclusivamente, conforme a la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, como una operación que implica la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?

2) ¿Es una actividad económica en el sentido de la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva cualquier cesión del uso de un bien a título oneroso, o bien, para suponer la existencia de tal actividad económica, es preciso que ésta pueda distinguirse de una ocupación particular?

¿Debe distinguírsela de, en su caso, una ocupación particular

— según determinadas características (como, por ejemplo, la importancia económica, la duración de la cesión del uso, el importe de la retribución), o bien

— por comparación con las formas típicas de la correspondiente actividad económica (en este caso, el alquiler comercial de vehículos de "camping")?

3) ¿Debe considerarse el arrendamiento de un vehículo de "camping" como una actividad económica dirigida a obtener ingresos continuados en el tiempo, cuando en el plazo de más de dos años, dicho vehículo sólo se alquiló durante pocos días a dos personas ajenas a la arrendadora y durante un total de, aproximadamente, seis semanas al cónyuge de ésta, por un precio total de alrededor de 4.300 DM?

4) En caso de que se responda afirmativamente a la tercera cuestión: ¿Debe incluirse en la base imponible [letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva (77/388/CEE)] correspondiente a las prestaciones de servicios en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva también el importe de los gastos causados durante el tiempo en que el arrendador tiene a su disposición, para su uso particular, el objeto de arrendamiento (los denominados "períodos vacantes")?»

## Sobre la primera cuestión

19 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita esencialmente al Tribunal de Justicia que precise si el arrendamiento de un bien corporal debe calificarse de «actividad económica» en el sentido de la primera frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva o exclusivamente en el sentido de la segunda frase de la misma disposición.

20 En primer lugar, procede destacar que de la comparación entre el apartado 2 del artículo 4 y el apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva resulta que el concepto de actividad económica que figura tanto en la primera como en la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 no se refiere a las actividades ejercidas de modo ocasional.

21 Seguidamente, procede precisar que el arrendamiento de un bien corporal debe ser considerado como «explotación» de dicho bien en el sentido de la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directa (véase la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655).

22 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el arrendamiento de un bien corporal constituye una explotación de dicho bien que debe ser calificada de «actividad económica» en el sentido del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, siempre que se realice con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

**Sobre las cuestiones segunda y tercera**

23 Mediante las cuestiones segunda y tercera, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente en qué circunstancias debe considerarse que el arrendamiento de un bien corporal como un vehículo de «camping» se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido de la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva.

24 A este respecto, hay que recordar que incumbe a quien solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos para tener derecho a ella y, en particular, que reúne los criterios para ser considerado como un sujeto pasivo. Por ello, el artículo 4 de la Sexta Directiva no se opone a que la administración tributaria exija que la intención declarada se confirme mediante elementos objetivos (véase la sentencia Rompelman, antes citada, apartado 24). De ello resulta que la autoridad administrativa o jurisdiccional, al pronunciarse sobre este problema, debe apreciar todas las circunstancias que caracterizan un caso particular para determinar si la actividad de que se trate, en este caso, la explotación de un bien en forma de arrendamiento, tiene por finalidad obtener ingresos continuados en el tiempo.

25 Sobre este extremo, debe señalarse que, como resulta del apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, los objetivos o los resultados de la actividad, como tales, no son pertinentes para determinar el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

26 En la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), el Tribunal de Justicia declaró que, entre las circunstancias que deben tener en cuenta las autoridades tributarias para determinar si un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas, se incluye la naturaleza de los bienes de que se trate.

27 Este criterio también debe permitir determinar si un particular ha utilizado un bien de tal manera que su actividad deba ser calificada de «actividad económica» en el sentido de la Sexta Directiva. El hecho de que un bien sea apropiado para una explotación exclusivamente económica basta, por regla general, para admitir que su propietario lo explota para las necesidades de actividades económicas y, por consiguiente, para obtener ingresos continuados en el tiempo. Por el contrario, si un bien, por su naturaleza, puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados, deberán analizarse todas las condiciones de su explotación para determinar si es utilizado con el fin de obtener ingresos que sean efectivamente continuados en el tiempo.

28 En este último caso, la comparación entre, por una parte, las condiciones en las que el interesado explota efectivamente el bien y, por otra, las condiciones en las que se ejerce habitualmente la actividad económica correspondiente puede constituir uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

29 Además, si bien los criterios relativos a los resultados de la actividad de que se trata no pueden, por sí mismos, permitir determinar si la actividad se ejerce para obtener ingresos continuados en el tiempo, la duración efectiva del arrendamiento del bien, la importancia de la clientela y el importe de los ingresos son elementos que, por formar parte de todas las circunstancias del caso, pueden ser tomados en cuenta, junto con otros, durante dicho examen.

30 A la vista de lo que antecede, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que, para determinar si el arrendamiento de un bien corporal como un vehículo de «camping» se efectúa para obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido

de la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar todas las circunstancias del caso.

## Sobre la cuarta cuestión

31 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que deben incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a las operaciones asimiladas a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la misma Directiva los gastos efectuados durante un período en el que el bien se halla a disposición del sujeto pasivo de modo tal que éste puede en cualquier momento utilizarlo efectivamente con fines ajenos a la empresa.

32 En primer lugar, 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 su 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 [...] por otro sujeto pasivo».

33 En segundo lugar, para impedir que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa se libre del pago del IVA cuando realice un autoconsumo de dicho bien del patrimonio de su empresa con fines privados y, de este modo, se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor ordinario que compra el bien pagando el IVA, el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva asimila a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso «el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido» (véase, en lo que respecta

al apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva, que se basa en el mismo principio, la sentencia de 6 de mayo de 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 15).

34 En la sentencia de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615), apartados 13 y 14, el Tribunal de Justicia consideró que el autoconsumo de un bien sólo está sujeto al impuesto con carácter excepcional y que, por consiguiente, la expresión «uso de bienes», utilizada en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, debe interpretarse estrictamente, en el sentido de que sólo comprende el uso del bien considerado en sí mismo. Así, las prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento o la explotación del bien sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado no están incluidas en dicha disposición.

35 Como ya se ha indicado en el apartado 33 *supra,* el objetivo del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. Este último siempre tiene la posibilidad de disponer de un bien cuando lo desee; por lo tanto, para determinar, conforme a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, la base imponible de una operación asimilada a una prestación de servicios con arreglo al apartado 2 del artículo 6, también deben tomarse en consideración los períodos en los cuales un bien se halla a disposición del sujeto pasivo de tal modo que en cualquier momento puede utilizarlo efectivamente para sus necesidades privadas.

36 En primer lugar, la consideración de dichos períodos en el momento de determinar la base imponible del IVA está limitada por la obligación de tener en cuenta únicamente los gastos relativos al propio bien, tales como la amortización de la depreciación del bien o los gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo que le den derecho a deducir el IVA.

37 Seguidamente, no procede incluir en la base imponible todos los gastos de esta naturaleza. Los períodos controvertidos se caracterizan por el hecho de que el bien de que se trata se halla a disposición del sujeto pasivo no sólo para sus necesidades privadas sino, también y simultáneamente, para las necesidades de su empresa. Por

ello, debe tenerse en cuenta una parte de los gastos, proporcional a la relación que existe entre la duración total del uso efectivo del bien, por una parte, y la duración del uso efectivo del bien para fines ajenos a la empresa, por otra.

38 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que deben incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a las operaciones asimiladas a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la misma Directiva los gastos efectuados durante un período en el que el bien se halla a disposición del sujeto pasivo de tal modo que éste puede utilizarlo efectivamente en cualquier momento con fines ajenos a la empresa y que se refieran al propio bien o que den derecho a deducción del IVA por parte del sujeto pasivo. La parte de dichos gastos que ha de incluirse debe ser proporcional a la relación existente entre la duración total del uso efectivo del bien, por una parte, y la duración del uso efectivo del bien con fines ajenos a la empresa, por otra.

## Costas

39 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el 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 Cuarta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 5 de mayo de 1994, declara:

1) **El arrendamiento de un bien corporal constituye una explotación de dicho bien que debe ser calificada de «actividad económica» en el sentido del apartado 2 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, siempre que se realice con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.**

2) **Para determinar si el arrendamiento de un bien corporal como un vehículo de «camping» se efectúa para obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido de la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva 77/388, corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar todas las circunstancias del caso.**

3) **La letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que deben incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a las operaciones asimiladas a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la misma Directiva los gastos efectuados durante un período en el que el bien se halla a disposición del sujeto pasivo de tal modo que éste puede utilizarlo efectivamente en cualquier momento con fines ajenos a la empresa y que se refieran al propio bien o que den derecho a deducción del IVA por parte del sujeto pasivo. La parte de dichos gastos que ha de incluirse debe ser proporcional a la relación existente entre la duración total del uso efectivo del bien, por una parte, y la duración del uso efectivo del bien con fines ajenos a la empresa, por otra.**

Kakouris Kapteyn Ragnemalm

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de septiembre de 1996.

El Secretario El Presidente de la Sala Cuarta

R. Grass C.N. Kakouris