CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F. G. JACOBS
presentadas el 2 de marzo de 1989 *

Sr. Presidente,
Sres. Jueces,

1. Se planteó el presente asunto ante el Tribunal de Justicia mediante una petición de decisión prejudicial acerca de la interpretación de la Sexta Directiva sobre el IVA (Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al Impuesto 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]). Se refiere al tratamiento fiscal de un coche afectado a una empresa en la medida en que lo utilizaba el titular de la misma para sus propios fines particulares. La dificultad del asunto deriva del hecho de que el vehículo se compró usado a un particular que no tenía la cualidad de sujeto pasivo del IVA.

2. El artículo 2 de la Sexta Directiva sobre IVA establece:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1) 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.

2) Las importaciones de bienes.»

El artículo 6 de la Directiva dispone, entre otras cosas:

«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;

b) [...]

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

3. Al definir la base imponible, la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva establece: «la base imponible está constituida: [...] en las operaciones

* Lengua original: inglés.

enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.»

4. En el caso de la República Federal de Alemania, la Sexta Directiva debía desarrollarse no más tarde del 1 de enero de 1979 [artículo 1 según la redacción dada por la Directiva 78/583/CEE; DO 1978, L 194, p. 16; EE 09/01, p. 102].

5. La letra b) del apartado 2 del punto 1 del artículo 1 de la Ley alemana de 1980 relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios («Umsatzsteuergesetz»), con el título de «Hechos imponibles» dispone: «Están sujetas al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, las operaciones siguientes: [...] el autoconsumo dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto. El autoconsumo tiene lugar cuando un empresario efectúa en el interior de su empresa las otras prestaciones del tipo indicado en el apartado 9 del artículo 3 para fines ajenos a su empresa.» Con el título «Entregas y otras prestaciones» el apartado 9 del artículo 3 establece: «constituyen otras prestaciones aquellas que no son entregas de bienes».

6. Puede observarse que lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del punto 1 del artículo 1 de la Ley alemana es esencialmente análogo al precepto de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva, con una excepción: la Directiva condiciona la sujeción al impuesto a que se tenga derecho a la deducción del IVA sobre los bienes de que se trata, mientras que en la Ley alemana no se encuentra dicha condición.

7. El Sr. Heinz Kühne, demandante en el litigio principal, es Abogado. El mismo compró un coche usado a un particular que no tenía la cualidad de sujeto pasivo del IVA. Se destinó el vehículo, en parte, para fines de su actividad profesional y, en parte, para su uso particular. El Finanzamt (Delegación de Hacienda) München III, demandado en el litigio principal, incluyó en su liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios para 1981 que grava la actividad profesional del Sr. Kühne, el uso privado de su coche afectado a la empresa. El Sr. Kühne presentó una reclamación y obtuvo un resultado satisfactorio en la medida en que el Finanzamt redujo la valoración del uso privado del vehículo afectado a la empresa del 40 al 25 % del coste total del vehículo y rebajó proporcionalmente el Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Dado que en lo demás la reclamación fue desestimada, el demandante interpuso un recurso. Alegó que la sujeción a gravamen del uso privado debería referirse únicamente a los gastos de explotación del vehículo y no a la amortización, dado que había comprado el coche a una persona física de la que no podía recabar ninguna factura en base a la cual se pudiera practicar la deducción del impuesto. En el supuesto de que la amortización proporcional al uso privado quedara nuevamente gravada por el Impuesto sobre el Volumen de Negocios mediante la sujeción al Impuesto de su propio uso, entonces se liquidaría dos veces el citado impuesto sobre el volumen de negocios, lo cual sería contrario al sistema fiscal.

8. Al objeto de solucionar el litigio del que conocía, el Finanzgericht (Tribunal Contencioso-Administrativo en materia tributaria) de Munich decidió formular algunas cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia mediante resolución de 9 de diciembre de 1987, la cual se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 1988. Las cuestiones son del siguiente tenor literal:

«I. ¿Cómo debe interpretarse el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en materia de IVA?

1) La oración subordinada indicativa de una condición "cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido":

   a) ¿excluye la tributación del consumo privado sólo en el supuesto de que el impuesto soportado no sea deducible en razón de una utilización exenta del bien en la empresa (apartado 2 del artículo 15 de la Umsatzsteuergesetz [UStG] Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios), o en razón de una utilización distinta de la que obedece a las necesidades de las operaciones gravadas propias del empresario (apartado 2 del artículo 7 de la Sexta Directiva en materia de IVA), o

   b) lo excluye también en el supuesto de que, por otras razones, no se haya podido deducir el impuesto soportado, por ejemplo a causa de la compra a una persona que no tiene la condición de empresario?

En el caso de que la cuestión 1, letra b), se conteste afirmativamente:

2) ¿Origina un bien derecho a deducción parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido en el sentido de la letra a) del párrafo 1 del apartado 2 del artículo 6, si el sujeto pasivo, aunque no haya podido deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido por la entrega del bien que haya adquirido, no obstante ha podido deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido por las prestaciones o entregas que haya solicitado y obtenido de otros empresarios para fines de mantenimiento (reparaciones, servicios de mantenimiento, etc.) o de utilización (carburantes, lubrificantes, etc.) del bien?

3) En el caso de que la cuestión 2 se conteste negativamente:

   a) en virtud del párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6, ¿están facultados los Estados miembros para inaplicar las disposiciones consideradas tan sólo con renuncia total o parcial a la sujeción a gravamen del uso de bienes en el sentido de la letra a) del párrafo 1, o

   b) están asimismo facultados para someter dicho uso a gravamen independientemente de si el bien utilizado ha originado derecho a una deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido?

II. En el caso de que la cuestión 3, letra a), se conteste afirmativamente:

1) ¿Es incorrecta la adaptación a la Sexta Directiva en materia de IVA que de su Derecho interno ha hecho el legislador alemán en la medida en que, en virtud de la letra b) del apartado 2 del punto 1 del artículo 1 de la UStG de 1980, un bien afectado a una empresa esté sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso en el caso de que dicho bien no haya originado el derecho ni a una deducción total ni parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido?

En el caso de que la cuestión 1 se conteste afirmativamente:

2) ¿Puede un sujeto pasivo invocar ante los órganos jurisdiccionales de lo contencioso fiscal de la República Federal de Alemania, lo dispuesto en la letra a) del párrafo 1 del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en materia de IVA, se-

gún la interpretación dada por el Tribunal de Justicia?

III. En el caso de que las cuestiones I, 1, letra a), 2 o 3, letra b), se contesten afirmativamente, o en el caso de que las cuestiones II, 1 o 2, se contesten negativamente:

¿Qué interpretación debe darse a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva en materia de IVA? ¿Comprenden los gastos todos aquellos en que haya incurrido el sujeto pasivo para la prestación de servicios o únicamente la contraprestación que haya efectuado en su caso, a prorrata, por las entregas y las prestaciones, en la medida en que éstas hayan dado derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido?»

9. Se presentaron observaciones escritas por la Comisión en favor del contribuyente y por el Gobierno portugués en favor de las Autoridades fiscales. El aspecto fundamental del razonamiento de la Comisión consiste en afirmar que la sujeción a gravamen de la entrega que ya contenga un elemento residual de impuesto no deducido en una fase de comercialización anterior, supone una doble imposición contraria al sistema del IVA. Puede tener lugar dicha doble imposición cuando, como en el presente caso, los bienes hayan salido del circuito comercial al ser adquiridos por una persona que no tiene la cualidad de sujeto pasivo y, posteriormente entren de nuevo en el circuito comercial al ser comprados usados por un sujeto pasivo del impuesto que tiene que pagarlo sin poder deducir el impuesto soportado que grava la entrega. La Comisión sostiene que la ley nacional que posibilita una doble imposición de tal naturaleza es incompatible con la Sexta Directiva.

10. Por otra parte, el Gobierno portugués alega que la norma básica que establece la Sexta Directiva es que no puede haber deducción cuando no hay operación sujeta, cual es el caso cuando los bienes se compran a una persona que no tenga la cualidad de sujeto pasivo. Esencialmente, alega que en tal supuesto no se aprecia el concepto de derecho a deducir y que, en realidad, tal interpretación, en algunos casos, nos conduce a una «tributación encubierta» a pesar de que ello suponga una doble imposición contraria al espíritu del sistema del IVA. Se trata del sistema establecido por la Sexta Directiva, especialmente por el apartado 2 de su artículo 17, y la Directiva no contiene ninguna previsión sobre la tributación encubierta. El hecho de que se considerara necesaria una nueva Directiva para la regulación de los casos referentes a bienes usados demuestra que ésta era la norma básica. El Gobierno alemán, que no presentó observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia pero que estuvo representado en el acto de la vista, asume expresamente el razonamiento del Gobierno portugués y alega que, aunque el gravamen del tipo de que se trata realmente da lugar a una doble imposición contraria al sistema del IVA, en el momento actual debe aceptarse dicha doble imposición dado que el sistema del IVA en la Comunidad todavía no se halla totalmente armonizado.

11. En primer lugar debe dejarse patente que, aunque surge en relación con un vehículo, la carga fiscal de referencia no recae sobre una entrega de bienes sino sobre una prestación de servicios, en forma de uso de un vehículo afectado a una empresa para fines no relacionados con la actividad de la misma. «Uso del vehículo» es una manera conveniente de referirse a la naturaleza de la prestación: la letra a) del apartado 2 del artículo 6 se refiere expresamente a «el uso de bienes». En segundo lugar, en realidad no existe operación alguna a la que se re-

fiera el gravamen: no se obtiene ningún beneficio por la empresa, no hay ninguna suma que pase de una mano a otra, no se emite ninguna factura. Tanto según la Directiva como según la Ley alemana lo único que se da es una mera presunta prestación de servicios. Por consiguiente, en el apartado 2 del artículo 6, la Directiva establece que los supuestos que allí se prevén «se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso». El objeto de que en la Directiva se prevea tal asimilación consiste en evitar que un sujeto pasivo que haya deducido el impuesto soportado que grava ciertos bienes pueda, por tal motivo, facilitarlos a un consumidor final libre de impuestos. De acuerdo con la Exposición de Motivos que se incluyó en la Propuesta de Sexta Directiva (Boletín de las Comunidades Europeas, Suplemento 11/73, p. 11), según dicho precepto «el impuesto debe liquidarse tan sólo en el supuesto de que se tenga derecho a deducir el impuesto soportado que haya gravado los bienes; ello, en definitiva, tiene por objeto evitar posibles casos de falta de tributación» *(traducción no oficial).*

12. La letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva se aplica solamente «cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido». Cuando un servicio, como el uso de un vehículo, se presta por un sujeto pasivo que haya adquirido el vehículo de otro sujeto pasivo en la forma usual, se paga el IVA en el momento de la adquisición y el comprador puede proceder a su deducción, cumpliéndose entonces el requisito previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6. En tal caso el uso del coche será objeto de gravamen. Sin embargo, el problema se centra en si se cumple dicho requisito en caso de que no pueda deducirse el impuesto soportado a causa de que los bienes de que se trata se hayan adquirido usados de una persona que no tenga la cualidad de sujeto pasivo. Es éste el problema que late en la primera cuestión prejudicial planteada en el presente caso.

13. En mi opinión, el «Impuesto sobre el Valor Añadido» a que se refiere la expresión «cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido» comprende todo el IVA acumulado a través de las sucesivas fases de comercialización y que se incorpora al precio de las mercancías. Las palabras «derecho a la deducción» contenidas en la misma expresión tienen que entenderse con arreglo a la regulación de las deducciones en la Sexta Directiva, inc luida en el título XI (artículos 17 a 20); por ello la letra a) del apartado 2 del artículo 6 debe interpretarse en el siguiente sentido: «cuando tales bienes hubieren originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con lo previsto en los artículos 17 y 18 de esta Directiva». Tal como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 19 de la sentencia del asunto 268/83 (Rompelman contra Minister van Financiën, Rec. 1985, p. 655), «el objetivo del sistema de deducciones consiste en hacer que el empresario goce de una desgravación total con respecto al gravamen del IVA pagadero o pagado durante toda su actividad económica. Por lo tanto el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido supone una garantía de que todas las actividades económicas resulten gravadas de una forma completamente neutral, independientemente de sus fines o resultados, siempre que las mismas se hallen sometidas al IVA». Debe darse el valor adecuado a los términos «cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido» subsumidos en la letra a) del apartado 2 del artículo 6, los cuales deben interpretarse a la luz de dicho objetivo, y, por ende, disiento de lo afirmado por el Gobierno alemán en el sentido de que tal gravamen no depende de que haya o no haya deducción. El razonamiento del Gobierno portugués, si lo entiendo correctamente, equivale a decir que cuando una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo procede a vender los bienes, el supuesto

se sitúa totalmente fuera del ámbito de aplicación del artículo 17 ya que, por definición, la operación no es objeto de gravamen, siendo, en consecuencia irrelevante el requisito relativo al derecho a la deducción previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6. No comparto tal argumentación por cuanto una lectura de tal naturaleza impondría una importante restricción a lo previsto en el artículo 6, que carece de fundamento a tenor de lo dispuesto en el mismo: la expresión «derecho a la deducción total o parcial» contenida en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 debe entenderse en un sentido amplio sin que prevea la exclusión de ninguna clase de operaciones. En mi opinión, los artículos 17 y 18, interpretados correctamente, son realmente de aplicación y el problema se refiere a si la operación de que se trata (la compra de un coche usado a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo) originó el derecho a la deducción a tenor de dichos artículos. Según el apartado 2 del artículo 17 un sujeto pasivo tiene derecho a deducir, entre otras cosas, el IVA pagado con respecto a los bienes «que le sean entregados [...] por otro sujeto pasivo». Sin embargo no existe ningún precepto referente a las deducciones en cuanto a los bienes entregados por una persona que no sea sujeto pasivo, como es el caso de un coche usado comprado a una persona física. Además, según la letra a) del apartado 1 del artículo 18, para el ejercicio de dicho derecho a la deducción, el sujeto pasivo debe tener en su poder una factura extendida con arreglo al apartado 3 del artículo 22. El órgano jurisdiccional nacional ha reconocido que en tal caso el contribuyente no podía obtener dicha factura en relación con el vehículo de que se trata. Por lo tanto no existe derecho a deducir el IVA por la adquisición de un vehículo como el que es objeto del presente caso.

14. En mi opinión, de lo anterior se desprende el incumplimiento del requisito necesario para el derecho a la deducción previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6, con la consecuencia de que, en principio, el uso privado de un coche como el que aquí se contempla no está comprendido en el tenor literal de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 que lo asimila a una prestación de servicios sometida a gravamen. Este resultado es congruente con la finalidad de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 que consiste en evitar la falta de sujeción a gravamen por no existir el peligro de tal falta cuando, como en el presente caso, los bienes de que se trate incorporan el IVA acumulado a través de las anteriores fases de comercialización y el sujeto pasivo no tiene la posibilidad de deducir el IVA.

15. A diferencia de otros bienes más sencillos, para el uso de un coche es preciso emplear carburante y lubrificantes; igualmente, el mismo debe ser reparado y revisado con regularidad. Dando por supuesto que se tiene derecho a deducir el IVA que grava la adquisición del carburante, lubrificantes y el referente a reparaciones y mantenimiento y demás servicios en relación con el vehículo, la otra cuestión, pues, se refiere a si ello significa que el IVA que grava la adquisición del propio coche comporta un «derecho a la deducción parcial» en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 6, de modo que el uso del mismo vehículo esté comprendido en el ámbito de aplicación del impuesto a tenor de dicho precepto (cuestión I, apartado 2).

16. Aunque no se menciona en la resolución de remisión, se halla implícito en la misma, y en cualquier caso parece lo más probable que, a diferencia del vehículo mismo, los diversos bienes y servicios prestados en relación con el coche se obtuvieron de sujetos pasivos que tenían la posibilidad de emitir facturas que permitirían deducir el impuesto soportado. En tal caso se cumpliría, en relación con dichas operaciones, el requisito de la existencia del «derecho a la deducción total o parcial» del IVA, resultando de ello que, a pesar de que el propio uso del vehículo no estuviera sometido a gravamen, según la letra a) del apartado 2 del artículo 6, lo estarían los bienes y servicios facilitados en relación con su explotación, a menos que a los mismos les fuera de aplicación el apar-

tado 6 del artículo 5 que impone un gravamen análogo sobre las entregas de bienes, que deben cumplir un requisito idéntico en lo que al derecho a la deducción se refiere.

17. En la medida en que dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios se hallan sujetos a gravamen con arreglo al apartado 6 del artículo 5 o a la letra a) del apartado 2 del artículo 6, la regulación de la base imponible se atempera a lo dispuesto en la Directiva, concretamente en su artículo 11. Sin embargo, el hecho, si así se le puede llamar, de que se hallen sujetas al impuesto es un tema distinto del tratamiento fiscal del propio vehículo, y no basta para hacer que el uso privado del vehículo esté comprendido en el ámbito de aplicación de la letra a) del apartado 2 del artículo 6.

18. Si del anterior enfoque resulta que, según la Directiva, no se puede gravar el propio uso del vehículo y solamente pueden someterse al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con la explotación del vehículo con respecto a las cuales el sujeto pasivo ostenta el derecho a deducir el impuesto soportado, ello contestaría a la cuestión de la sujeción a gravamen del uso privado, de un modo que no nos llevaría ni a la imposición acumulativa del IVA ni a un consumo final libre de impuestos. Por lo tanto, el resultado estaría de acuerdo con el sistema en su integridad.

19. La siguiente cuestión surge con respecto al efecto del párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6, en cuya virtud «los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia» (el objeto de la cuestión I, apartado 3). El órgano jurisdiccional de remisión ha manifestado incertidumbre en cuanto a si dicho precepto permite que el legislador de los Estados miembros promulgue disposiciones que supongan alguna excepción en favor del sujeto pasivo únicamente absteniéndose en todo o en parte de someter a gravamen el uso de los bienes en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 6, o si asimismo autoriza algunas excepciones en perjuicio del sujeto pasivo en el sentido de permitir la sujeción a gravamen de dicho uso independientemente de si se tenía el derecho a la deducción total o parcial del IVA que grave la adquisición de dichos bienes.

20. En mi opinión, dado que se trata de una excepción, el párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6 debe ser objeto de interpretación restrictiva, y la finalidad armonizadora de la Directiva requiere que las facultades de disponer excepciones que se otorgan a los Estados miembros se interpreten restrictivamente (véase Profant, 249/84, Rec. 1985, pp. 3237 y ss., especialmente pp. 3257 y 3258, apartado 25). Por lo tanto debería adoptarse la interpretación más restrictiva de las dos posibles sugeridas por el órgano jurisdiccional nacional, al objeto de que los Estados miembros puedan disponer excepciones tan sólo absteniéndose de someter a gravamen el uso de los bienes según la letra a) del apartado 2 del artículo 6.

21. Incluso en el caso de que se entendiera que el párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6 autoriza a los Estados miembros a exigir el Impuesto de acuerdo con la letra a) del apartado 2 del artículo 6, independientemente del hecho de si se gozaba del derecho total o parcial a la deducción del IVA respecto a los bienes de que se trata, dicha autorización seguiría estando sujeta a la condición de que tal gravamen no debe «ser causa de distorsiones de la competencia».

Sobre el particular el Tribunal de Justicia declaró (Comisión contra Países Bajos, 16/84, Rec. 1985, pp. 2355 y ss., especialmente p. 2371, apartado 18, y Comisión contra Irlanda, 17/84, Rec. 1985, pp. 2375 y ss., especialmente p. 2380, apartado 14): «Los bienes usados que vuelven a entrar en el circuito comercial son [...] gravados una vez más, mientras que los bienes usados que pasan directamente de un consumidor a otro siguen estando gravados sólo por el impuesto correspondiente con ocasión de la primera venta a favor de un consumidor que no tenga la condición de sujeto pasivo. Especialmente cuando el tipo de gravamen del IVA es elevado, esta diferencia de trato supone una distorsión de la competencia entre las ventas directas de un consumidor a otro y las transacciones que discurren a través de los conductos comerciales ordinarios, perjudicando a los sectores del comercio en los que muchas transacciones versan sobre bienes usados tal como, particularmente, el comercio de vehículos usados». Según esta interpretación de la distorsión de la competencia, al parecer, un Estado miembro distorsionaría la competencia si inaplicara la condición relativa al derecho a la deducción prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 6, imponiendo una carga fiscal sobre los bienes usados que no comportaran el derecho a deducir el IVA. Por consiguiente, considero que la condición inserta en el párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6 impide que los Estados miembros graven en concepto de IVA el uso de los bienes en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 en el caso de que se trate de bienes usados comprados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

22. En el contexto de los bienes usados, es igualmente indicado examinar el efecto del artículo 32, a pesar de que el órgano jurisdiccional nacional no haya hecho alusión al mismo. Según parece, en el momento en que adoptó la Sexta Directiva, al Consejo no le fue posible llegar a un acuerdo sobre un régimen fiscal para bienes usados, para cuyo régimen, las Propuestas de la Comisión se formularon y explicaron en las páginas 23 a 24 y 50 del Suplemento 11/73 del Boletín de las Comunidades Europeas. En relación con los bienes usados, el artículo 32 de la Directiva dispone:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, dictará antes del 31 de diciembre de 1977 el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

En tanto no se disponga la aplicación de este régimen comunitario, los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen.»

23. No obstante, el Consejo se abstuvo de adoptar una Directiva en materia de bienes usados, a pesar de que la Comisión presentara una Propuesta en enero de 1978 (DO 1978, C 26, p. 2), modificada en 1979 (DO 1979, C 136, p. 8) y, al parecer, retirada en noviembre de 1987. Parece que, recientemente, la Comisión ha preparado una nueva Propuesta de Directiva en la materia (DO 1989, C 76, p. 10). Por consiguiente, actualmente las normas comunitarias acerca del régimen de los bienes usados con respecto al IVA siguen siendo incompletas.

24. Tres cuestiones son dignas de consideración en cuanto a los posibles efectos del artículo 32. En primer lugar, es posible ale-

gar que los bienes usados constituyen un sector reservado, excluido del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva en conjunto. Sin embargo, los términos concretos en que aparece redactado el artículo 32 no contienen ninguna exclusión de tal naturaleza. Simplemente impone al legislador comunitario la adopción de un sistema comunitario para tales bienes. Si de ello se dedujera la exclusión de los bienes usado del ámbito de aplicación de la Directiva hasta el momento en que se adoptara dicho sistema, se estaría corriendo el riesgo de dejar convertida a la Directiva, en parte, en letra muerta, especialmente en casos como el que nos ocupa, en el cual el legislador comunitario permanece inactivo mucho tiempo después del término señalado. Un mejor enfoque, y más en consonancia con la eficacia de la Directiva sería que, sin perjuicio, tan sólo del apartado 2 del artículo 32, al que me referiré más adelante, la Directiva se aplicara a los bienes usados en la medida en que sus preceptos pueden referirse a los mismos, hasta el momento en que el legislador comunitario adopte un sistema fiscal comunitario para los bienes usados.

25. En segundo lugar, puede pensarse que el artículo 32 podría aplicarse a casos relativos a la entrega de bienes usados pero que no es de aplicación a ningún supuesto de prestación de servicios y que, por tal motivo, no es de aplicación al presente caso. Tanto la Comisión como el Gobierno alemán sostienen dicha tesis. Es congruente con el hecho de que la Propuesta de 1978 y su modificación de 1979, así como la más reciente Propuesta de la Comisión para adoptar una Directiva sobre el gravamen de los bienes usados, se refieren únicamente a las entregas de bienes y no a las prestaciones de servicios. Sin embargo, no creo que sea necesario expresar una opinión definitiva sobre este razonamiento.

26. En tercer lugar, como se ha señalado, el Consejo todavía no ha cumplido con la obligación prevista en el apartado 1 del artículo 32 acerca de la adopción de un sistema fiscal comunitario para bienes usados. Por lo tanto, de acuerdo con el apartado 2 del mismo artículo, sigue vigente la previsión de que «los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen»; y puede uno preguntarse si normas como las alemanas objeto de examen se hallan permitidas como constitutivas de un «régimen especial» según dicho precepto. Al parecer, a tenor de la letra b) del apartado 2 del punto 1 del artículo 1, o del apartado 9 del artículo 3 de la Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios ninguna previsión hay que, de una forma concreta, se refiere a los bienes usados. Sus textos aparecen redactados en términos completamente generales. Parece imposible, incluso mediante la hermenéutica más forzada, considerar que cualquier norma de Derecho interno redactada en términos completamente generales, que no haga referencia expresa a los bienes usados, constituya un «régimen especial» aplicable a los bienes usados. Por lo tanto, en mi opinión, tales preceptos no se hallan autorizados como constitutivos de un «sistema especial» en el sentido del artículo 32. Desde esta óptica, no se plantea la otra cuestión de si eran aplicables las normas alemanas en el momento en que «entró en vigor» la Sexta Directiva.

27. Por consiguiente, cada uno de los tres argumentos examinados nos lleva a la conclusión de que el artículo 32 no debe tenerse en cuenta para la resolución de la presente *litis*.

28. A la luz de las contestaciones que he propuesto para la cuestión I, procede abordar la cuestión II. La cuestión II, apartado 1, sobre la compatibilidad de la legislación alemana con la normativa comunitaria no puede contestarse en los términos en que la misma se plantea en la decisión prejudicial. Tales problemas pueden ser objeto de recursos por incumplimiento según el artículo 169 del Tratado CEE, pero con arreglo al artículo 177 el Tribunal de Justicia solamente tiene competencia para decidir sobre la interpretación o validez de la medida comunitaria de que se trate.

29. Si el órgano jurisdiccional nacional, al aplicar la decisión prejudicial aprecia que la disposición nacional de que se trate es incompatible con la norma comunitaria según la interpretación dada en la citada decisión prejudicial, debe abstenerse de aplicar la disposición interna, en beneficio de la disposición comunitaria en el supuesto de que esta última tenga eficacia directa: asunto 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato contra Simmenthal (Rec. 1978, p. 629). Sobre el particular es preciso examinar si la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva puede tener eficacia directa, lo cual es el objeto de la cuestión II, apartado 2.

30. El Gobierno portugués no ha presentado observaciones sobre este extremo. El Gobierno alemán considera que el precepto no tiene efecto directo y la Comisión considera que sí, fundamentando cada uno de ellos su opinión en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la materia.

31. Los requisitos que deben reunirse para que una norma de tal índole tenga efecto directo consisten en que la misma sea suficientemente precisa y que no se halle supeditada a condición alguna (véase, concretamente, Becker contra Finanzamt Münster-Innenstadt, 8/81, Rec. 1982, pp. 53 a 70 y ss.). A mi juicio, la condición relativa al derecho a deducción prevista en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 es suficientemente clara y simple para cumplir el primer requisito: el órgano jurisdiccional nacional no se encontrará con ninguna dificultad para aplicar dicha condición. Por lo que al segundo requisito se refiere, dos extremos deben ser tomados en consideración. En primer lugar, puede preguntarse si el artículo 32 impone la suspensión de la aplicación de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 a los bienes usados. No contiene términos generales a tal efecto, sino simplemente una excepción específica, y por los motivos que ya he reseñado considero que tal excepción no es de aplicación al presente caso. Por lo tanto, en mi opinión, el artículo 32 no hace que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 esté sujeta a «condición» privándole así de efecto directo. En segundo lugar, el párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6 reconoce a los Estados miembros la facultad discrecional de inaplicar lo dispuesto en el párrafo 1 del apartado 2 del artículo 6, y ello puede mover a preguntarse si tal aspecto hace que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 esté sujeta a «condición» de forma que su efecto directo quede descartado. Por los motivos ya indicados, considero que la excepción prevista en el párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6 no afecta a la condición relativa al derecho a la deducción previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6, sino que tan sólo autoriza a los Estados miembros para que se abstengan de gravar el uso de los bienes con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6. Desde este prisma el párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6 no exige que se cumpla ninguna condición antes de que entre en juego el requisito referente al derecho a la deducción. Por consiguiente, considero que la letra a) del apar-

tado 2 del artículo 6 de la Directiva puede tener eficacia directa.

32. De conformidad con lo que antecede no tiene objeto contestar a la cuestión III. A menos de que se mantenga un criterio diverso, debo añadir que, por los motivos anteriormente indicados, por una parte, el uso del vehículo, y por otra, la entrega de bienes y la prestación de los servicios necesarios para la utilización del mismo, tales como carburante, lubrificantes, reparaciones y mantenimiento, requieren un tratamiento distinto a efectos fiscales, sin que puedan mezclarse bajo la regulación del artículo 11 de la Directiva.

33. Consecuentemente, en mi opinión, deberían contestarse las cuestiones prejudiciales de la siguiente forma:

«1) La sujeción a gravamen del uso privado de bienes que forman parte integrante del activo de una empresa debe descartarse con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en el supuesto de que no se tenga derecho a deducir el impuesto soportado que grava la adquisición de los bienes por haber sido adquiridos de una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

2) En el caso de que un sujeto pasivo no pueda deducir el IVA que grava la entrega de los bienes que recibe, pero pueda hacerlo con respecto a entregas de otros bienes o prestaciones de servicios que haya usado o recibido de otros sujetos pasivos para el mantenimiento o el uso de dichos bienes, ello no supone que tenga derecho a la deducción parcial del IVA que grava la entrega de los bienes mencionados en primer lugar a efectos de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

3) El párrafo 2 del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a inaplicar lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva, solamente en el sentido de abstenerse total o parcialmente de someter a gravamen el uso de los bienes según la letra a) del apartado 2 del artículo 6.

4) Un sujeto pasivo puede invocar la letra a) del apartado 2 del artículo 6 ante los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro.»