CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 10 de noviembre de 1992 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En el presente asunto el Bundesfinanzhof ha solicitado al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la interpretación de la Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388/CEE del Consejo; DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en particular sobre el apartado 2 del su artículo 6. El elemento esencial de dicho asunto consiste en si se puede reclamar a un empresario, que utiliza con fines privados un vehículo de turismo afectado a su empresa, el pago de un impuesto por el autoconsumo, sobre el importe de distintos gastos no imponibles o exentos, en que ha incurrido para el mantenimiento o la utilización del vehículo (en particular, el alquiler de un garaje, los impuestos y las tasas, el seguro y los gastos de estacionamiento).

Disposiciones comunitarias aplicables

2. El apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

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

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

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

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

3. El apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva establece que:

«La base imponible estará constituida:

a) [...]

b) [...]

c) en las operaciones 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 servicio;

* Lengua original: inglés.

[...]»

4. Por consiguiente, conforme a estas disposiciones, cuando un sujeto pasivo (es decir, un sujeto que realiza una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Directiva) utiliza un bien de su empresa con fines privados u obtiene prestaciones de servicios de su empresa para sus necesidades privadas, se considera que efectúa una prestación de servicios a sí mismo a título oneroso cuya base imponible equivale el importe de los gastos para la realización de la prestación de servicios. El objetivo de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 es evitar que un sujeto pasivo se beneficie del uso de un bien exento de impuesto utilizando con fines privados un bien de la empresa respecto al cual ha deducido el Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con el artículo 17 de la Directiva (es decir, respecto al cual el sujeto pasivo a recuperado de la Administración tributaria el Impuesto sobre el Valor Añadido facturado por su proveedor deduciéndolo del Impuesto sobre el Valor Añadido que adeuda por las prestaciones que él efectúa a sus clientes). Por consiguiente, esta disposición sólo es aplicable si el sujeto pasivo ha deducido al menos una parte del Impuesto sobre el Valor Añadido que ha pagado por el bien. La letra b) del apartado 2 del artículo 6 está destinada, más generalmente, a evitar que un sujeto pasivo obtenga prestaciones de su empresa exentas del impuesto.

Hechos y cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional

5. El Sr. Mohsche, que se dedica en la República Federal de Alemania a la fabricación de herramientas, usa con fines privados un vehículo de turismo afectado a su empresa. Al calcular el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 1983 adeudado por el Sr. Mohsche por el uso del vehículo con fines privados, la Administración tributaria alemana incluyó en la base imponible una cantidad correspondiente a la amortización del vehículo y un porcentaje de distintos gastos originados por la utilización y el mantenimiento de ese vehículo. Contra esta decisión de la Administración tributaria, el Sr. Mohsche interpuso recurso ante el Finanzgericht. Este órgano jurisdiccional declaró que la Administración tributaria había incluido debidamente la amortización del vehículo en la base imponible (el Bundesfinanzhof señala que ello se debió, indudablemente —aunque le Finanzgericht no lo mencionara expresamente— a que el Sr. Mohsche había deducido el Impuesto sobre el Valor Añadido al adquirir el vehículo). No obstante, el Finanzgericht declaró que, conforme a la letra b) del punto 2 del apartado 1 del artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios) de 1980, interpretado conforme a las disposiciones comunitarias, la base imponible no habría debido incluir algunos gastos ocasionados por el mantenimiento o la utilización del vehículo (especialmente el alquiler del garaje, el impuesto sobre vehículos de motor, el seguro y los gastos de estacionamiento) puesto que el Sr. Mohsche no había pagado impuestos por estas prestaciones y tampoco había deducido el Impuesto sobre el Valor Añadido. La Administración tributaria interpuso un recurso de casación («Revision») ante el Bundesfinanzhof, el cual considera no conforme a Derecho la interpretación dada por el Finanzgericht a la legislación alemana. No obstante, el Bundesfinanzhof expresa sus dudas respecto a si se ha adaptado correctamente la legislación alemana al apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva y, por consiguiente, solicita al Tribunal de Justicia una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Prohíbe el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388/CEE someter a tributación el autoconsumo de bienes afectados a una empresa, en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, cuando dicho uso incluye también prestaciones de servicios requeridas de terceros por el sujeto pasivo en relación con el mantenimiento o utilización del objeto y por las que no tuvo posibilidad de deducir el impuesto soportado?

2) En el caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión: ¿puede un sujeto pasivo invocar dicha prohibición ante los Tribunales nacionales?»

La primera cuestión

6. En sus observaciones escritas, tanto el Gobierno alemán como la Comisión afirman que el apartado 2 del artículo 6 debe interpretarse a la luz del principio de neutralidad fiscal, que constituye la base del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, sus puntos de vista difieren respecto a la naturaleza precisa de esta neutralidad y a las consecuencias para la interpretación del apartado 2 del artículo 6. El Gobierno alemán opina que un sujeto pasivo que se encuentre en la situación del Sr. Mohsche debe ser asimilado a un consumidor normal, que alquila un vehículo de turismo a un sujeto pasivo. En tal caso, se adeudará el Impuesto sobre el Valor Añadido por el conjunto de los pagos relacionados con el alquiler, independientemente de que el arrendador haya hecho uso del derecho de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave el seguro u otras partidas. Por consiguiente, en opinión del Gobierno alemán, el autoconsumo en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 6, debe incluir los gastos ocasionados al sujeto pasivo por dicho uso, independientemente de si dieron lugar a una deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

7. La Comisión opina, por el contrario, que procede asimilar al Sr. Mohsche a una persona privada que compra un vehículo y no a un arrendatario. El hecho de que los gastos exentos o no sometidos a impuestos en los que ha incurrido el arrendador de un automóvil, estén incluidos en el importe del alquiler sujeto a impuestos es una anomalía del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Aunque la letra a) del apartado 2 del artículo 6 incluye, en principio, prestaciones de servicios u otros gastos correspondiente al uso de un vehículo de turismo, debe ser interpretado en el sentido de que excluye los gastos exentos o no sometidos a impuestos ocasionados por el autoconsumo, aunque estos bienes hayan dado derecho a una deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

8. Tanto el Gobierno alemán como la Comisión se han remitido a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Kühne/Finanzamt München III (50/88, Rec. 1989, p. 1925). Este asunto también se refería a la interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 e incluso presentaba, desde el punto de vista de los hechos, ciertas similitudes con el presente asunto. El Sr. Kühne, que ejercía la profesión de abogado, también había estado sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido por el autoconsumo de un vehículo afectado a su empresa. La tributación por autoconsumo también se basaba, en parte, en la amortización del vehículo de empresa y, en parte, en los gastos correspondientes a la utilización y al mantenimiento del vehículo. Pero ahí termina la similitud entre los dos asuntos. Por una parte, a

diferencia de los gastos a que se refiere el presente asunto, los gastos en que incurrió el Sr. Kühne para el mantenimiento y la utilización del vehículo correspondían a prestaciones de servicios sujetas a impuestos (reparaciones, servicios de mantenimiento, lubrificantes, etc.) respecto a las cuales había deducido el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por consiguiente, en el asunto Kühne la situación era, de hecho, la contraria a la del presente asunto. En aquel se trataba de averiguar si la letra a) del apartado 2 del artículo 6 se oponía a que la Administración alemana gravara la amortización del vehículo aunque los gastos ocasionados para su mantenimiento y utilización hubieran originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

9. El Tribunal de Justicia declaró que cuando el sujeto pasivo no está autorizado a deducir el impuesto residual que grava el objeto comprado usado a una persona privada, este objeto no origina un derecho a deducción, completa o parcial, del Impuesto sobre el Valor Añadido en el sentido de la letra a) del apartado 2 del artículo 6. Por consiguiente, esta disposición no permite gravar la amortización del bien correspondiente a su autoconsumo. Y ello a pesar de que el sujeto pasivo haya podido deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que gravaba las distintas prestaciones obtenidas para la utilización y el mantenimiento del bien.

10. En mi opinión, la prohibición de la tributación por autoconsumo que el Tribunal de Justicia admitió en este asunto también debe aplicarse a los gastos exentos o no sujetos a impuestos en que ha incurrido un sujeto pasivo para el uso y el mantenimiento de un bien. Aunque una interpretación literal de la expresión «el uso de bienes» de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 no sea concluyente, esta expresión puede interpretarse en un sentido estricto, que sólo incluya el uso propiamente dicho de un bien, o en un sentido más amplio, que comprenda las prestaciones de servicios y otros gastos correspondientes a este uso; de esta última concepción se desprende que tales prestaciones deberían estar incluidas en la tributación en concepto de autoconsumo, independientemente de que se haya deducido el Impuesto sobre el Valor Añadido o no, puesto que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 exige simplemente que el bien haya originado un derecho a deducción, total o parcial, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

11. No obstante, la interpretación más amplia, que defiende el Gobierno alemán, es incompatible con la letra a) del apartado 2 del artículo 6. A diferencia de las prestaciones normales, que, en principio, están sujetas a impuesto independientemente de que los bienes y servicios utilizados para su realización hayan originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido o no, el uso privado de un bien sólo está sometido a impuestos con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6 si el bien ha originado derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido. De ello se deduce que esta disposición está destinada a situar al sujeto pasivo, en la medida en que utiliza un bien de la empresa con fines privados, en la posición en la que se encontraría si hubiera comprado el bien como persona privada sin haberse beneficiado de ningún derecho a deducción.

12. Este análisis es conforme a la sentencia Kühne del Tribunal de Justicia, en la que el Tribunal de Justicia declaró (en el apartado 8) lo siguiente:

«Del sistema de la Sexta Directiva se desprende que el citado precepto pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado y, en consecuencia sólo requiere que se someta a gravamen el uso privado de dicho bien en el caso de que éste origine el derecho a la deducción del impuesto que haya gravado la adquisición del mismo.»

13. En el presente asunto, si el Sr. Mohsche, que es un sujeto pasivo, hubiera comprado el vehículo exclusivamente para su uso privado, habría sido tratado como un comprador privado (véase la sentencia Lennartz, C-97/90, Rec. 1991, p. I-3795, apartados 8 a 11; véase asimismo la sentencia de 6 de mayo de 1992, De Jong, C-20/91, en particular el apartado 17). Un comprador privado no pagará el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre gastos no sujetos a impuestos como el impuesto sobre los vehículos de motor y su carga fiscal por un gasto exento, como es el seguro del automóvil, se limitará al Impuesto sobre el Valor Añadido que la compañía aseguradora, como persona que efectúa prestaciones de seguro exentas, no estaba autorizada a recuperar sobre sus compras conforme al apartado 2 del artículo 17 de la Directiva y, por consiguiente, ha estado obligada a repercutirlas sobre dicho comprador en las primas del seguro. Parece absurdo que si el Sr. Mohsche compra un vehículo en parte para las necesidades de su empresa, deba soportar una carga fiscal mayor debido al uso privado de dicho vehículo. Como señaló en la vista la Comisión, el Sr. Mohsche no ha alquilado el vehículo a un arrendador de vehículos ni ha tomado un taxi. Su profesión no consiste en alquilar vehículos. Es fabricante de herramientas y ha adquirido el vehículo en parte como empresario y en parte como particular.

14. La resolución de remisión da a entender que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 podría interpretarse en relación con la letra c) de la parte B del artículo 13, que exime las entregas de bienes cuya adquisición hubiera estado privada, por alguna razón, del derecho a deducción. En el marco de esta interpretación, la letra a) del apartado 2 del artículo 6 sólo prohibiría la tributación del uso privado en caso de exclusión del derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por una de las razones especificadas en la letra c) de la parte B del artículo 13. Ahora bien, este criterio no parece defendible, puesto que la exención contemplada en la letra c) de la parte B del artículo 13 sólo se refiere a las entregas de bienes. Si se hubiera querido poner la letra a) del apartado 2 del artículo 6 en relación con el artículo 13, este último habría previsto, seguramente, una exención equivalente para las prestaciones de servicios consistentes en el uso de un bien. Además, habría sido lógico que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 hiciera referencia expresa al artículo 13.

15. Por consiguiente, comparto la conclusión de la Comisión conforme a la cual los gastos exentos o no sujetos impuestos que hayan originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido deberían excluirse del ámbito de aplicación del apartado 2 del artículo 6. No obstante, el análisis en que basa esta conclusión la Comisión se contradice con el tenor de la letra a) del apartado 2 del artículo 6. Si se admite, como hace la Comisión, que la expresión «uso de bienes» incluye las prestaciones de servicios y otros gastos vinculados a este uso, el tenor de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 implica que sean incluidas en la tributación por autoconsumo puesto que la aplicación de esta disposición sólo se supedita al requisito de que el bien haya originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

16. En mi opinión, el camino adecuado para llegar a la conclusión defendida por la Comisión consiste en interpretar la expresión «uso de bienes» en un sentido que comprenda sólo el uso del bien en sí mismo. En ese caso, la utilización con fines privados de prestaciones accesorias correspondientes a ese uso no está incluida en la prestación imponible que se considera originada con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6. Por consiguiente, el importe de los gastos para esta prestación de servicios, en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, estará limitado únicamente al gasto en que se ha incurrido para hacer disponible el bien. Por consiguiente, no cabría una tributación de los gastos de mantenimiento o de utilización exentos o no sometidos a impuestos, como los contemplados en el presente asunto.

17. Se podría objetar que esta interpretación daría lugar a una evasión fiscal respecto a las prestaciones de servicios y gastos sometidos a impuestos. Sin embargo, puesto que, con arreglo al apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, el sujeto pasivo sólo está autorizado a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave sus compras de bienes y servicios si éstos se utilizan a los fines de sus operaciones sujetas a impuestos, no podrá deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave las prestaciones de servicios utilizadas con fines privados. Cuando un vehículo se utiliza en parte con fines privados, habrá que prorratear el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave los gastos de mantenimiento y utilización en proporción al uso privado. Por lo tanto, sólo se podrá deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido en la proporción en que se utilice el vehículo para las necesidades de la empresa.

18. Este criterio es compatible con el tenor de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 y con la lógica de esta disposición. Considero que, recurriendo a una prestación ficticia para efectuar ajustes en relación con la utilización privada de un bien en lugar de recurrir a la solución más lógica, consistente en limitar el derecho de deducción del impuesto pagado en el momento de adquirir el bien, se pretende permitir que se tengan en cuenta los cambios que pueden producirse de un año a otro en la proporción de la utilización privada. Esta misma consideración no se aplica a las prestaciones de servicios obtenidas por una empresa puesto que, en general, se consumen inmediatamente o a corto plazo.

19. Por otra parte, esta interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 y del apartado 2 del artículo 17 permite un tratamiento coherente de las distintas formas de utilización privada. Más concretamente, las prestaciones de servicios que un sujeto pasivo ha obtenido de un tercero y que se utilizan privadamente, serán tratadas conforme a los objetivos de la Directiva, independientemente de que se refieran al uso de bienes o no y, en caso de que sea así, independientemente de que estos bienes hayan podido originar un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

20. Aunque, en el apartado 29 de los fundamentos de la sentencia Kühne, el Tribunal de Justicia dio a entender, respecto a la base imponible en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, que deberán someterse a impuestos los gastos de mantenimiento y de utilización del bien que hayan originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquel asunto no se refería a la tributación de los gastos de mantenimiento y uso del vehículo sino a la tributación de la amortización del propio vehículo. El Tribunal de Justicia quiso precisar que era compatible con los objetivos

del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido no someter a impuestos la amortización del vehículo aunque se sometieran a impuestos los gastos de mantenimiento y utilización del mismo. Por los motivos señalados, considero que sería más conforme al tenor y al sistema de la Directiva proceder a la tributación de los gastos de mantenimiento y utilización negando al sujeto pasivo el derecho a deducción en la medida en que se utilice el vehículo con fines privados. Añadiré, sin embargo que, puesto que puede alcanzarse el mismo resultado empleando el método alemán de autorizar la deducción completa de estos gastos para gravar, a continuación, la proporción de uso privado, nada parece oponerse a la aplicación de este método siempre y cuando se limite a los gastos de mantenimiento y utilización respecto a los que se dedujo el Impuesto sobre el Valor Añadido.

21. Por último examinaré dos aspectos específicos que se han suscitado. En primer lugar, el Gobierno alemán ha señalado que, por motivos prácticos, la posibilidad de una tributación parcial del uso de un bien a prorrata de las deducciones del impuesto ya pagado fue desechada en las deliberaciones que precedieron la adopción de la Sexta Directiva. Aunque esta observación pudiera ser acertada en el supuesto en que el bien sólo haya originado una derecho a deducción parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido, no veo el motivo por el cual distinguir entre los bienes y los gastos en que se ha incurrido en la utilización y el mantenimiento de estos bienes debería ocasionar dificultades prácticas.

22. En segundo lugar, las partes que han presentado observaciones en el presente asunto han alegado, acertadamente, que la letra b) del apartado 2 del artículo 6 no es aplicable al caso de autos. Esta disposición parece aplicarse a las prestaciones de servicios efectuadas con fines privados por la empresa en favor del sujeto pasivo. La inexistencia de requisitos respecto a la deducción del impuesto confirma esta opinión. A diferencia de la letra a), la letra b) del apartado 2 del artículo 6 no está destinada simplemente a eliminar la proporción correspondiente del impuesto ya pagado deducido respecto a los bienes usados privadamente. Su objetivo consiste en evitar que un sujeto pasivo obtenga, en franquicia del impuesto, prestaciones comerciales de su empresa respecto a las cuales una persona privada habría debido pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La segunda cuestión

23. Mediante su segunda cuestión el Bundesfinanzhof pregunta si un sujeto pasivo puede invocar el apartado 2 del artículo 6 ante los Tribunales nacionales.

24. En la sentencia Kühne, el Tribunal de Justicia declaró (en el apartado 26) que la prohibición de someter al Impuesto sobre el Valor Añadido el uso privado de un bien afectado a la empresa que no ha originado un derecho a deducción completa o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido puede producir efectos directos en las relaciones entre los Estados miembros y sus justiciables. En mi opinión, la prohibición de gravar prestaciones de servicios y gastos exentos o no sometidos a impuestos en que se ha incurrido en el mantenimiento y utilización de un bien afectado a la empresa también cumple los criterios relativos al efecto directo.

25. Por consiguiente, considero que procede responder a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof de la siguiente forma:

1) El apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (77/388/CEE) prohíbe gravar el autoconsumo de prestaciones de servicios efectuadas por terceros a un sujeto pasivo destinadas al mantenimiento o a la utilización de un bien usado con fines privados sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto pagado.

2) Un sujeto pasivo puede invocar esta prohibición ante los Tribunales nacionales.