

|

61988J0050

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 27 DE JUNIO DE 1989. - HEINZ KUEHNE CONTRA FINANZAMT MUENCHEN III. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: FINANZGERICHT MUENCHEN - ALEMANIA. - IVA - IMPOSICION DEL USO PRIVADO DE UN AUTOMOVIL DE EMPRESA, COMPRADO DE SEGUNDA MANO SIN DERECHO A DEDUCIR LA PARTE RESIDUAL DEL IVA. - ASUNTO 50/88.

Recopilación de Jurisprudencia 1989 página 01925

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Hechos imponible - Uso privado de un bien afectado a una empresa, adquirido sin derecho a deducción - Sujeción a impuesto de la amortización del bien - Improcedencia - Sujeción a impuesto de los servicios y suministros que originan el derecho a la deducción y se relacionan con el mantenimiento y explotación del bien - Procedencia

((Directiva 77/388 del Consejo, art. 6, apartado 2, letra a)))

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Hechos imponible - Uso privado de un bien afectado a una empresa, adquirido sin derecho a deducción - Facultad de los Estados miembros para establecer excepciones al carácter no imponible - Inexistencia

(Directiva 77/388 del Consejo, art. 6, apartado 2, párrafo 2)

3. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Hechos imponible - Uso privado de un bien afectado a una empresa, adquirido sin derecho a deducción - Improcedencia de la sujeción a gravamen - Facultad de los particulares de invocar la disposición correspondiente

((Directiva del Consejo 77/388, art. 6, apartado 2, letra a)))

Índice

1. La letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios debe interpretarse en el sentido de que el mismo excluye la sujeción a gravamen de la amortización de un bien afectado a una empresa en razón de su uso privado, en el supuesto de que el bien no haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido a causa de la adquisición del bien a una persona que no tenga la cualidad de sujeto pasivo.

Igualmente queda excluida la sujeción al Impuesto de la amortización cuando el sujeto pasivo, aunque no haya podido deducir el Impuesto que grava la entrega del bien del que ha sido adquirente, no obstante ha podido deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las prestaciones de servicios o entregas de bienes que hubiera solicitado y obtenido de otros empresarios que tienen la cualidad de sujetos pasivos, a los fines del mantenimiento o utilización del bien. En este último caso, la sujeción a gravamen de los gastos incurridos para dichos fines sería conforme al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Una solución de tal carácter, en efecto, permite evitar tanto la doble imposición del mismo bien como la no sujeción a gravamen del consumo final.

2. La facultad de inaplicación prevista en el segundo inciso del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388 no autoriza a los Estados miembros a disponer la sujeción a gravamen del uso privado de un bien afectado a una empresa en el supuesto de que el bien utilizado no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Un sujeto pasivo puede invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388 en tanto en cuanto dicho precepto excluye la sujeción a gravamen del uso privado de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Partes

En el asunto 50/88,

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

Heinz Kuehne, de Munich,

y

Finanzamt Muenchen III,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 Sexta),

integrado por los Sres. T. Koopmans, Presidente de Sala; T.F. O' Higgins, G.F. Mancini, C.N. Kakouris y F.A. Schockweiler, Jueces,

Abogado General: F.G. Jacobs

Secretaria: Sra. Louterman, administradora principal

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, por el Sr. R. Morawitz, Ministerialdirigent im Bundesministerium fuer Wirtschaft, en calidad de Agente, en la vista;

- en nombre del Gobierno de la República Portuguesa, por los Sres. L. Fernandez y A. Correia, en calidad de Agentes, en la fase escrita;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por su Consejero Jurídico, Sr. H. Étienne, en calidad de Agente,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 25 de enero de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 2 de marzo de 1989,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 9 de diciembre de 1987, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 1988, el Finanzgericht Muenchen planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 con ocasión de un recurso interpuesto por el Sr. Kuehne, Abogado de Munich, contra una liquidación de IVA que le fue notificada por el Finanzamt Muenchen III.

3 La Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios (Umsatzsteuergesetz 1980; en lo sucesivo, referida como la "UStG") establece la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, del uso privado de un bien afectado a una empresa. Por otra parte, la parte residual del IVA correspondiente a un bien usado, vendido a un sujeto pasivo por un particular que no sea sujeto pasivo del IVA, no es deducible por el sujeto pasivo, ni siquiera en el supuesto de que el bien se

halle afectado a la empresa de este último.

4 El Sr. Kuehne, sujeto pasivo del IVA dada su condición de Abogado, compró un coche usado a un particular, que como tal, no era sujeto pasivo, cuyo vehículo, además de estar afectado a su actividad profesional, aquél destina también a su uso privado. Dado que el Finanzamt Muenchen III gravó con el IVA la amortización del vehículo proporcionalmente al uso privado que del mismo hacía el Sr. Kuehne, éste recurrió contra la liquidación de oficio ante el Finanzgericht Muenchen. Alegó que, dado que no había podido deducir el IVA que gravaba el vehículo, la sujeción al impuesto de la amortización del vehículo por causa de su uso privado supone una doble percepción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, lo cual es contrario al sistema del IVA. El recurrente sostiene que únicamente deberían tomarse en consideración por lo que respecta al uso privado, los gastos de explotación del vehículo propiamente dichos, y no la amortización.

5 El Finanzgericht consideró que una aplicación literal de la UStG suscitaba ciertas dudas con respecto a la Sexta Directiva, cuya letra a) del apartado 2 del artículo 6 supedita la sujeción al Impuesto del uso privado de un bien afectado a una empresa a la condición de que el bien haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional nacional decidió suspender el procedimiento y formular al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

"I. ¿Cómo debe interpretarse el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios (en lo sucesivo, "Sexta Directiva en materia de IVA")?

1) La oración subordina 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 17 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 las prestaciones o entregas que haya solicitado y obtenido de otros empresarios para fines de mantenimiento (reparaciones, servicio de mantenimiento, etc.) o de utilización (carburantes, lubricantes, 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 tan sólo para inaplicar las disposiciones consideradas, 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 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 punto 2 del apartado 1 de la UStG de 1980, un bien afectado a una empresa está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso en el caso de que dicho bien no haya originado el derecho 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, según 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 originado derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido?"

6 Para una más amplia exposición del marco jurídico y de los antecedentes de hecho, del desarrollo del procedimiento así como de las observaciones escritas presentadas, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Sobre la cuestión relativa a la sujeción a gravamen del uso privado de un bien afectado a una empresa (cuestión I.1)

7 Esencialmente el objeto de esta cuestión consiste en determinar si la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva excluye el gravamen de la amortización de un bien afectado a una empresa, a causa de su uso privado, en el supuesto de que dicho bien no haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido por haber sido comprado usado a una persona que no era sujeto pasivo.

8 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.

9 En el supuesto de que el sujeto pasivo no se halle facultado para deducir la cuota residual del impuesto que grava el bien afectado a una empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no origina el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido en el sentido de la letra a) del apartado 2 del citado artículo 6 de la Sexta Directiva y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto, en virtud de dicho precepto, de la amortización del bien por razón de su uso privado.

10 En efecto, la sujeción al Impuesto del bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a deducir la cuota residual del impuesto, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el cual se inserta la Sexta Directiva.

11 En consecuencia, procede responder que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que excluye la sujeción a gravamen de la amortización de un bien afectado a una empresa en razón de su uso privado, en el supuesto de que el bien no haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido, a causa de la compra del bien a una persona que no tenga la cualidad de sujeto pasivo.

Sobre la cuestión relativa al derecho a la deducción "parcial" (cuestión I.2)

12 Con esta cuestión se pretende determinar si la respuesta a la primera cuestión es diferente en el supuesto de que el sujeto pasivo, a pesar de que no haya podido deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido por la entrega del bien que adquirió, no obstante pudo deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que gravaba los diferentes bienes y servicios entregados por otros sujetos pasivos a los fines de la utilización y el mantenimiento del bien.

13 Debe indicarse que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva supedita la sujeción al impuesto del uso privado de un bien afectado a una empresa a la condición de que el mismo bien, y no los gastos incurridos con miras a su utilización y mantenimiento, haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

14 De lo anterior se desprende que el régimen fiscal aplicable a la entrega del bien afectado a una empresa debe desvincularse del de los gastos imponderables incurridos con miras a su utilización y mantenimiento.

15 Por consiguiente, procede responder en el sentido de que la respuesta a la primera cuestión no es diferente cuando el sujeto pasivo, aunque no haya podido deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega del bien que haya adquirido, ha podido deducir no obstante el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las prestaciones de servicios o entregas de bienes que hubiera solicitado y obtenido de otros empresarios que tienen la cualidad de sujetos pasivos, a los fines del mantenimiento o utilización del bien.

Sobre la cuestión relativa a la facultad de inaplicación reconocida a los Estados miembros (cuestión I.3)

16 Esta cuestión tiene por objeto determinar si la facultad que se reconoce a los Estados miembros para inaplicar la norma que prevé la sujeción a gravamen del uso privado de un bien afectado a una empresa, les permite renunciar total o parcialmente a someter dicho uso a gravamen o bien gravan dicho uso, tanto si el bien usado ha originado o no el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

17 De lo que antecede se desprende que la sujeción al IVA del uso privado de un bien afectado a una empresa que no ha originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido da lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente

al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

18 En estas circunstancias, la facultad reconocida a los Estados miembros para inaplicar la norma que preve la sujeción al Impuesto del uso privado de un bien afectado a una empresa, en modo alguno puede autorizarles para disponer la sujeción al IVA de dicho uso, en el supuesto de que el bien no haya originado derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

19 Por consiguiente, procede responder que, en virtud de la frase del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, los Estados miembros no están facultados para disponer la sujeción a gravámenes del uso privado de un bien afectado a una empresa en el supuesto de que el bien utilizado no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sobre la cuestión relativa a la adaptación del Derecho interno a la Sexta Directiva (cuestión II.1)

20 Con esta cuestión se pretende esencialmente determinar si el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, según la interpretación dada más arriba, se opone a una normativa fiscal nacional que disponga la sujeción al IVA del uso privado de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

21 Teniendo en cuenta las respuestas dadas anteriormente, procede contestar afirmativamente a la presente cuestión.

Sobre la cuestión relativa al efecto directo del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva (cuestión II.2)

22 El objeto de esta cuestión consiste en determinar si un sujeto pasivo puede invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en tanto en cuanto tal precepto excluye la sujeción al impuesto del uso privado de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

23 Debe recordarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, concretamente, la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. 1982, p. 53), en todos los supuestos en que, desde el punto de vista de su contenido, los preceptos de una Directiva no se hallan sujetos a condición alguna y son suficientemente precisos, los mismos pueden invocarse por los particulares frente a cualquier disposición nacional que, en su caso, sea incompatible con dicha Directiva.

24 De lo que antecede se desprende que la citada disposición prohíbe pura y simplemente someter al IVA el uso privado de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a una deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

25 En esta medida, la obligación de no gravar el uso privado de dicho bien afectado a una empresa que se desprende de dicha prohibición, no se halla sujeta a ninguna condición ni supeditada en su cumplimiento o efectos a la adopción de ningún acto comunitario o nacional.

26 Por tanto, dicha prohibición es absoluta, jurídicamente perfecta y, consecuentemente, puede producir efectos directos en las relaciones jurídicas entre los Estados miembros y sus justiciables.

27 En consecuencia, procede responder que un sujeto pasivo puede invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en tanto en cuanto dicho precepto excluye la sujeción a gravamen del uso privado de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sobre la cuestión relativa a la base imponible del uso privado de un bien afectado a una empresa (cuestión III)

28 Con esta cuestión se pretende determinar si la base imponible del uso privado de un bien afectado a una empresa, en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva comprende todos los gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo o simplemente la contraprestación correspondiente a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que originan el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

29 Sobre el particular, y habida cuenta de las respuestas dadas anteriormente, basta precisar que sería conforme al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la no sujeción a gravamen, en razón del uso privado, de la amortización de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque sí se graven los gastos de mantenimiento y de utilización del bien por los que el sujeto pasivo tendría derecho a deducir el Impuesto. Una solución de tal carácter, en efecto, permitiría evitar tanto la doble imposición del mismo bien como la no sujeción a gravamen del consumo final.

Decisión sobre las costas

Costas

30 Los gastos efectuados por los Gobiernos de la República Federal de Alemania y de la República Portuguesa 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 del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Muenchen mediante resolución de 9 de diciembre de 1987, decide declarar que:

1) La letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, 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, debe interpretarse en el sentido de que excluye la sujeción a gravamen de la amortización de un bien afectado a una empresa en razón de su uso privado, en el supuesto de que el bien no haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido a causa de la compra del bien a una persona que no tenga la cualidad de sujeto pasivo.

2) La respuesta dada anteriormente no es diferente cuando el sujeto pasivo, aunque no haya podido deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega del bien que haya adquirido ha podido deducir no obstante el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las prestaciones de servicios o entregas de bienes que hubiera solicitado y obtenido de otros empresarios que tienen la cualidad de sujetos pasivos, a los fines del mantenimiento o utilización del bien.

3) En virtud de la segunda frase del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, los Estados miembros no están facultados para disponer la sujeción a gravamen del uso privado de un bien afectado a una empresa en el supuesto de que el bien utilizado no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4) Un sujeto pasivo puede invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva en tanto en cuanto dicho precepto excluye la sujeción a gravamen del uso privado de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.