

|

61998J0415

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 8 de marzo de 2001. - Laszlo Bakcsi contra Finanzamt Fürstenfeldbruck. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - IVA - Artículos 2, punto 1, 5, apartado 6, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva del IVA - Bien de uso mixto - Integración en el patrimonio privado o profesional del sujeto pasivo - Venta de un bien empresarial - Bien de ocasión comprado a un particular. - Asunto C-415/98.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-01831

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 - Sexta Directiva - Ámbito de aplicación - Utilización de un bien para fines profesionales y para fines privados - Posibilidad para un sujeto pasivo de conservar enteramente el bien en su patrimonio privado y excluirlo completamente del sistema del impuesto sobre el valor añadido

(Directiva 77/388/CEE del Consejo)

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Sexta Directiva - Ámbito de aplicación - Utilización de un bien para fines profesionales y para fines privados - Integración del bien en el patrimonio privado o profesional del sujeto pasivo - Incidencia sobre el sistema del impuesto en caso de venta del bien

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 2, punto 1, 5, ap. 6, y 11, parte A, ap. 1, letra a)]

Índice

1. Un sujeto pasivo que adquiere un bien de inversión con el fin de utilizarlo al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados puede conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del impuesto sobre el valor añadido.

La utilización, con fines profesionales o con fines privados, que hace efectivamente el sujeto pasivo de un bien de inversión sólo debe tomarse en consideración para determinar la afectación de este último, si el sujeto pasivo solicita el derecho a deducir, total o parcialmente, el impuesto sobre el valor añadido soportado sobre la adquisición.

El régimen fiscal aplicable a la entrega de un bien de inversión debe desvincularse del de los gastos impositivos incurridos con miras a su utilización y mantenimiento.

(véanse los apartados 29, 33 y 34, y el punto 1 del fallo)

2. Cuando un sujeto pasivo ha optado por integrar enteramente en su patrimonio profesional un bien de inversión que utiliza al mismo tiempo con fines profesionales y con fines privados, la venta de dicho bien está íntegramente sujeta al impuesto sobre el valor añadido conforme a los artículos 2, punto 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Cuando el sujeto pasivo sólo ha integrado en su patrimonio profesional la parte del bien utilizada para fines profesionales, únicamente está sujeta al impuesto sobre el valor añadido la venta de esta parte. El hecho de que el bien haya sido comprado de ocasión a alguien que no sea sujeto pasivo y, por consiguiente, que el sujeto pasivo no esté autorizado para deducir el impuesto sobre el valor añadido residual que lo grava carece de pertinencia a este respecto. Sin embargo, si el sujeto pasivo detrae el bien de su empresa, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido, con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto de dicha detracción, en virtud de esta disposición. Si, posteriormente, el sujeto pasivo vende el bien, efectúa esta operación con carácter privado y, por tanto, ésta se halla excluida del sistema del impuesto sobre el valor añadido.

(véanse el apartado 47, y el punto 2 del fallo)

Partes

En el asunto C-415/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Laszlo Bakcsi

y

Finanzamt Fürstfeldbruck,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. D.A.O. Edward, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, P. Jann y L. Sevón (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Saggio;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y C.-D. Quassowski, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y A. Buschmann, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Bakcsi, representado por el Sr. K. Koch, Rechtsanwalt; del Gobierno alemán, representado por el Sr. W.-D. Plessing; del Gobierno helénico, representado por el Sr. M. Apeessos, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, expuestas en la vista de 23 de febrero de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de abril de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 24 de septiembre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de noviembre de 1998, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (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 el Sr. Bakcsi y el Finanzamt Fürstenfeldbruck relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de la venta de un automóvil adquirido por aquel a un particular, sin derecho a deducir el IVA, y que había utilizado al mismo tiempo para fines tanto profesionales como privados.

El marco normativo

Legislación comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva prevé:

«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 [...]»

5 En virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva:

«Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido. [...]»

6 A tenor del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, 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.»

7 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone que la base imponible estará constituida «en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]».

Legislación nacional

8 Según la resolución de remisión, en Alemania las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo en el marco de su empresa están sujetas al IVA con arreglo al artículo 1, apartado 1, punto 1, primera frase de la Umsatzsteuergesetz de 1980 (Ley reguladora del impuesto sobre el volumen de negocios). En virtud del artículo 10, apartado 1, primera frase, de la citada Ley, el volumen de negocios correspondiente a las entregas se calculará sobre la base de la contraprestación obtenida.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

9 Durante el año 1990, el Sr. Bakcsi era empresario de transportes por cuenta propia. Utilizaba para su profesión un automóvil de la marca Mercedes, modelo 300 D, que había comprado a un particular sin poder deducir el IVA. El vehículo se utilizaba en un 70 % para fines profesionales.

10 El 16 de mayo de 1990, el Sr. Bakcsi revendió dicho automóvil por la cantidad de 19.000 DEM, sin facturar separadamente el IVA.

11 Mediante resolución de 24 de mayo de 1994, el Finanzamt Fürstenfeldbruck consideró que la venta del automóvil realizada por el Sr. Bakcsi debía estar sujeta al IVA, tomando como base imponible el precio de venta, es decir, el importe de 19.000 DEM, deducido el importe del IVA incluido, a saber, 2.334 DEM.

12 El Finanzgericht, que conoció del asunto, después de que fuera denegada la reclamación presentada por el Sr. Bakcsi, consideró asimismo que la venta debía estar sujeta al IVA dado que, al solicitar la deducción del IVA soportado sobre los gastos de reparación del automóvil, el Sr. Bakcsi había manifestado su intención de afectarlo a su sociedad. Según el Finanzgericht, el Sr. Bakcsi había «aportado» el automóvil a la sociedad el 17 de abril de 1989.

13 El Sr. Bakcsi interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación («Revision») contra la citada resolución del Finanzgericht.

14 En la resolución de remisión, el Bundesfinanzhof considera que el Sr. Bakcsi era sujeto pasivo con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. Dicho órgano jurisdiccional añade que el Sr. Bakcsi sólo vendió el automóvil en tal calidad si lo había adquirido para las necesidades de su actividad económica con arreglo al artículo 4 de la citada Directiva y lo había afectado a su empresa.

15 Recordando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Bundesfinanzhof observa que un empresario puede afectar un bien de uso mixto entera o parcialmente a su empresa (véanse las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, y de 4 de octubre de 1995, Armbrrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 20). En cambio, manifiesta sus dudas en cuanto a la posibilidad de que el empresario afecte en su totalidad un bien de esta índole a su patrimonio privado.

16 En el supuesto de que el Sr. Bakcsi se viera obligado a afectar, total o parcialmente, el automóvil a su empresa o, de cualquier forma, hubiera procedido a la citada afectación, el Bundesfinanzhof duda de que el automóvil, que ya había estado sujeto al IVA en una fase anterior, deba quedar de nuevo enteramente sujeto al mismo. El citado órgano jurisdiccional subraya, a este respecto, que, dado que no había podido deducir el IVA soportado, el Sr. Bakcsi habría podido evitar la tributación al vender el automóvil detrayéndolo previamente de su empresa conforme al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

17 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Puede un empresario afectar íntegramente a su patrimonio privado un bien de uso mixto (profesional y privado), independientemente de la importancia del uso empresarial que haga de él?»

2) ¿Está sometida íntegramente al impuesto sobre el volumen de negocios la venta de un bien que el vendedor ha adquirido de un particular para las necesidades de su empresa, de conformidad con el artículo 2, punto 1, y con el artículo 11, apartado 1, parte A, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, sin derecho a deducir el impuesto soportado?»

Sobre la primera cuestión

Alegaciones de las partes

18 El Sr. Bakcsi alega que un sujeto pasivo debe poder conservar en su patrimonio privado un bien de uso mixto que haya comprado a un particular y para el cual no pueda deducir el IVA. De esta forma, no estaría obligado a pagar el IVA al vender dicho bien. Tal posibilidad permitiría evitar la desigualdad de trato que constituye la doble aplicación del IVA en un caso como el del asunto principal.

19 El Gobierno alemán observa que, aun cuando el Tribunal de Justicia, en sus sentencias Lennartz y Armbrecht, antes citadas, no se pronunció expresamente sobre la cuestión de si un sujeto pasivo puede afectar enteramente al patrimonio privado bienes de uso mixto, no indicó lo contrario. La Sexta Directiva tampoco contiene disposición alguna que prohíba tal decisión.

20 El Gobierno alemán indica, a este respecto, que, del tenor literal del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que la afectación debe basarse en una decisión del empresario. Además, del artículo 5, apartado 6, de esta misma Directiva se desprende que debe ser posible afectar inmediatamente un bien al patrimonio privado en el momento de su adquisición.

21 El Gobierno alemán estima además que la prueba de la opción de la afectación a la empresa resulta en particular del hecho de que el sujeto pasivo ejercita, en todo o en parte, el derecho a deducir el IVA soportado. En el supuesto de un bien comprado a un particular, cuya adquisición no genera derecho a deducción, debe determinarse si posteriormente se ha deducido el IVA correspondiente a los gastos relacionados con dicho bien, como los efectuados en reparaciones.

22 El Gobierno helénico estima que ninguna disposición de la Sexta Directiva parece excluir el derecho de un empresario a afectar totalmente a su patrimonio privado un bien de uso mixto. Sin embargo, si se ejercita el derecho a deducir el IVA ya abonado por unos gastos relativos al citado bien, por ejemplo, por gastos de mantenimiento o de reparación, debe considerarse automáticamente que el bien forma parte del patrimonio profesional. En tal caso, son aplicables las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a la fijación del porcentaje del derecho a deducción, a la aplicación del IVA con ocasión de una cesión a título oneroso y a la utilización privada de un bien por el sujeto pasivo.

23 La Comisión alega que un sujeto pasivo tiene derecho a decidir si desea afectar un bien a su patrimonio privado o a su empresa, y en qué proporción. El extremo de cómo el sujeto pasivo ha hecho uso de dicha libertad de opción en el momento de producirse el hecho imponible del IVA es una cuestión de hecho cuya respuesta depende de la apreciación de todas las circunstancias pertinentes al respecto. El sujeto pasivo manifiesta su decisión de afectar un bien al utilizarlo, en todo o en parte, para las necesidades de sus actividades económicas o privadas. Si dedica el bien a un uso mixto, queda excluido que pueda afectarlo enteramente a su patrimonio privado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

24 Debe recordarse que, en el apartado 16 de su sentencia Armbrecht, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que del tenor literal del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar «como tal». Pues bien, según el apartado 17 de la citada sentencia, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo. Por consiguiente, como precisa el apartado 18 de la citada sentencia, una operación realizada con carácter privado por un sujeto pasivo no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

25 El Tribunal de Justicia ha señalado también, en el apartado 19 de la sentencia Armbrecht, antes citada, que ninguna disposición de la Sexta Directiva se opone a que un sujeto pasivo que desee conservar una parte de un bien en su patrimonio privado pueda excluirla del sistema del IVA. Según el apartado 20 de la misma sentencia, esta interpretación ofrece al sujeto pasivo la

posibilidad de optar, a los efectos de la aplicación de la Directiva, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado. En el mismo apartado, el Tribunal de Justicia siguió diciendo que dicha posibilidad de opción tampoco se opone a la aplicación de la regla según la cual los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines empresariales y para fines privados, pueden ser, no obstante, tratados como bienes empresariales, con respecto a los cuales el IVA es, en principio, íntegramente deducible.

26 Pues bien, debe observarse que la Sexta Directiva tampoco contiene disposición alguna que se oponga a que un sujeto pasivo que adquiera un bien de inversión para utilizarlo al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados pueda conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA.

27 Por consiguiente, cuando un sujeto pasivo decide así conservar enteramente en su patrimonio privado un bien de inversión, aunque lo utilice al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, no es deducible ninguna parte del IVA adeudado o soportado con motivo de la adquisición del bien.

28 A este respecto, debe señalarse que la opción, para un sujeto pasivo, entre la afectación al patrimonio privado y la afectación, total o parcial, al patrimonio profesional puede basarse en un conjunto de datos, entre los que figura el hecho de que no esté autorizado, en ningún caso, para deducir el IVA residual que grava un bien empresarial comprado de ocasión a alguien que no sea sujeto pasivo.

29 Procede destacar, además, que sólo debe tomarse en consideración la utilización, con fines profesionales o con fines privados, que haga efectivamente el sujeto pasivo de un bien de inversión para determinar la afectación de este último, si el sujeto pasivo solicita el derecho a deducir, total o parcialmente, el IVA soportado sobre la adquisición. En tal caso, debe determinarse si el sujeto pasivo ha adquirido los bienes, al menos en parte, como tal, es decir, para las necesidades de sus actividades económicas, en el sentido del artículo 4 de la Directiva. Ésta es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éstos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, antes citada, apartados 21 y 35).

30 Por otra parte, de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se desprende que cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso y se gravará sobre la base del total de los gastos hechos para la realización de la prestación de servicios (véase la sentencia Lennartz, antes citada, apartado 26).

31 Por el contrario, si el sujeto pasivo ha optado por conservar un bien de inversión enteramente en su patrimonio privado y, por consiguiente, no ha tenido derecho a deducir el IVA soportado sobre la adquisición, la utilización de dicho bien para las necesidades de su empresa no puede quedar sujeta al IVA.

32 Habida cuenta de todo lo anterior, debe desestimarse la alegación de la Comisión según la cual el sujeto pasivo manifiesta su decisión de afectar un bien al utilizarlo en todo o en parte para sus actividades económicas, por lo cual se ve en la imposibilidad de afectar enteramente a su patrimonio privado un bien de uso mixto.

33 Debe rechazarse asimismo la alegación de los Gobiernos alemán y helénico según la cual la opción del sujeto pasivo de integrar en su patrimonio profesional un bien comprado a un particular, cuya adquisición no genera el derecho a deducir el IVA, resulta del hecho de que ejerce

el derecho a deducir el IVA que grava los gastos relacionados con el bien, como las reparaciones. En efecto, la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del IVA al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el IVA que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte que es del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo. De ello se desprende que el régimen fiscal aplicable a la entrega de un bien de inversión debe desvincularse del de los gastos imponibles incurridos con miras a su utilización y mantenimiento.

34 Procede, pues, responder a la primera cuestión que un sujeto pasivo que adquiere un bien de inversión con el fin de utilizarlo al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados puede conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA.

Sobre la segunda cuestión

Alegaciones de las partes

35 Los Gobiernos alemán y helénico, así como la Comisión, afirman que, en virtud de los artículos 2, punto 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo cede a título oneroso un bien afectado a su empresa, debe aplicar el IVA a toda la contraprestación obtenida, y ello con independencia de que no haya podido deducir el IVA que gravó el bien por haberlo comprado a un particular.

Apreciación del Tribunal de Justicia

36 Según se ha señalado ya en el apartado 24 de la presente sentencia, del tenor literal del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al impuesto, el sujeto pasivo debe actuar «como tal».

37 Pues bien, el sujeto pasivo que vende un bien afectado a la empresa actúa con carácter profesional y, por consiguiente, en calidad de sujeto pasivo.

38 Por consiguiente, cuando un sujeto pasivo ha optado por integrar enteramente en su patrimonio profesional un bien de inversión que utiliza al mismo tiempo con fines profesionales y con fines privados, la venta de dicho bien está enteramente sujeta al IVA conforme a los artículos 2, punto 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

39 Cuando el sujeto pasivo sólo ha afectado a su patrimonio profesional la parte del bien utilizada con fines profesionales, únicamente está sujeta al IVA la venta de esta parte (véase, en este sentido, la sentencia Armbrecht, antes citada, apartado 24).

40 Sobre este particular, debe precisarse que, cuando el sujeto pasivo ha optado por integrar, total o parcialmente, el bien de inversión en su patrimonio profesional, carece de pertinencia que el bien haya sido comprado de ocasión a alguien que no sea sujeto pasivo y, por consiguiente, que el sujeto pasivo esté autorizado para deducir el IVA residual que lo grava. Se trata de un bien que está afectado a la empresa y cuya venta constituye una entrega imponible a efectos de la Sexta Directiva.

41 Sin embargo, según ha observado el órgano jurisdiccional remitente, del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva se desprende que el sujeto pasivo puede detraer un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las de su personal o afectar el bien a fines ajenos a los de su empresa. Dicha detracción se asimila a una entrega efectuada a título oneroso cuando el bien haya generado el derecho a deducción total o parcial del IVA.

42 A este respecto procede señalar que el objetivo del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando realice un autoconsumo de dicho bien de su empresa con fines privados y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA [véanse las sentencias de 6 de mayo de 1992, *De Jong*, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 15, y de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, Rec. p. I-2323, apartado 21, así como, por lo que atañe al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, que se basa en el mismo principio, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Enkler*, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 33].

43 Una vez que el sujeto pasivo ha detraído un bien de su empresa y, en su caso, ha abonado el IVA sobre dicha detracción, puede disponer libremente del citado bien, ya que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva no impone límite alguno a este respecto.

44 De todo lo anterior se desprende que, en el supuesto de que el sujeto pasivo no se halle facultado para deducir la cuota residual del IVA que grava el bien afectado a una empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto de dicha detracción, en virtud de esta disposición [véase, por lo que atañe al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, la sentencia de 27 de junio de 1989, *Kühne*, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 9]. Si, posteriormente, el sujeto pasivo vende el bien, efectúa esta operación con carácter privado y no en calidad de sujeto pasivo. Por lo tanto, ésta se halla excluida del sistema del IVA.

45 Esta interpretación se ajusta al objetivo de la igualdad de trato perseguido por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, ya que el sujeto pasivo no se beneficia de ninguna ventaja indebida en relación con el consumidor ordinario.

46 En efecto, la imposición de un bien en tal situación, cuando no ha originado derecho a deducción del impuesto residual, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA del que forma parte la Sexta Directiva [véanse, por lo que atañe al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, las sentencias *Kühne*, antes citada, apartado 10, y de 25 de mayo de 1993, *Mohsche*, C-193/91, Rec. p. I-2615, apartado 9].

47 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que, cuando un sujeto pasivo ha optado por integrar enteramente en su patrimonio profesional un bien de inversión que utiliza al mismo tiempo con fines profesionales y con fines privados, la venta de dicho bien está íntegramente sujeta al IVA conforme a los artículos 2, punto 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Cuando el sujeto pasivo sólo ha integrado en su patrimonio profesional la parte del bien utilizada para fines profesionales, únicamente está sujeta al IVA la venta de esta parte. El hecho de que el bien haya sido comprado de ocasión a alguien que no sea sujeto pasivo y, por consiguiente, que el sujeto pasivo no esté autorizado para deducir el IVA residual que lo grava carece de pertinencia a este respecto. Sin embargo, si el sujeto pasivo detrae el bien de su empresa, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA, con arreglo al

artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto de dicha detracción, en virtud de esta disposición. Si, posteriormente, el sujeto pasivo vende el bien, efectúa esta operación con carácter privado y, por tanto, ésta se halla excluida del sistema del IVA.

Decisión sobre las costas

Costas

48 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y helénico, así como por la Comisión, 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 Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 24 de septiembre de 1998, declara:

1) Un sujeto pasivo que adquiere un bien de inversión con el fin de utilizarlo al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados puede conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del impuesto sobre el valor añadido.

2) Cuando un sujeto pasivo ha optado por integrar enteramente en su patrimonio profesional un bien de inversión que utiliza al mismo tiempo con fines profesionales y con fines privados, la venta de dicho bien está íntegramente sujeta al impuesto sobre el valor añadido conforme a los artículos 2, punto 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), 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. Cuando el sujeto pasivo sólo ha integrado en su patrimonio profesional la parte del bien utilizada para fines profesionales, únicamente está sujeta al impuesto sobre el valor añadido la venta de esta parte. El hecho de que el bien haya sido comprado de ocasión a alguien que no sea sujeto pasivo y, por consiguiente, que el sujeto pasivo no esté autorizado para deducir el impuesto sobre el valor añadido residual que lo grava carece de pertinencia a este respecto. Sin embargo, si el sujeto pasivo detrae el bien de su empresa, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido, con arreglo al artículo 5, apartado 6, de dicha Directiva y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto de dicha detracción, en virtud de esta disposición. Si, posteriormente, el sujeto pasivo vende el bien, efectúa esta operación con carácter privado y, por tanto, ésta se halla excluida del sistema del impuesto sobre el valor añadido.