

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS

presentadas el 14 de diciembre de 2000¹

1. En estos dos asuntos, el Bundesfinanzhof alemán solicita del Tribunal de Justicia la interpretación de los artículos 5, apartados 6 y 7, letra c); 11, parte A, apartado 1, letra b), y 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva sobre el IVA.²

2. Conforme al artículo 5, apartado 6, de la Directiva, quedará sometida al pago del IVA la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas. No obstante, esta tributación está condicionada a 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».

3. Lo que se discute en los presentes asuntos es el régimen fiscal aplicable a la afectación por un empresario de un automóvil a su uso privado cuando, si bien inicialmente adquirió el vehículo sin derecho a deducir el impuesto soportado, posteriormente dedujo el impuesto que gravaba los gastos efectuados en relación

con las mejoras, el mantenimiento o el uso del vehículo en cuestión.

Las disposiciones pertinentes de la Directiva

4. El artículo 2 de la Directiva somete al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5. Conforme al artículo 5, apartado 6, «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 [...]».

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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).

6. El artículo 6, apartado 2, letra a), contiene una disposición similar:

«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 5, apartado 7, letra c), autoriza a los Estados miembros a adoptar una disposición complementaria:

«Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

[...]

- c) [...] la retención de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica gravable, siempre que dichos bienes hubieran [originado] un derecho a la deducción total o parcial en el momento de su adquisición [...].».

8. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), define la base imponible en relación con las entregas a las que se refiere el artículo 5, apartados 6 y 7. Dicha base imponible estará constituida:

«[...] por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».

9. Conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

10. El objetivo del artículo 5, apartado 6, de la Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien de su empresa a fines privados 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 afecte dicho bien a su uso privado y que de este modo se aproveche de ventajas derivadas del derecho a deducir indebidas en relación con el comprador ordinario que adquiere el bien pagando el IVA.³

³ — Sentencia de 6 de mayo de 1992, De Jong (C-20/91, Rec. p. I-2847).

11. Del sistema y de la redacción de la Directiva resulta que el artículo 5, apartado 6, crea una operación asimilable (ficticia) a una entrega de bienes y se refiere a la afectación definitiva de bienes a fines ajenos a los de la empresa. La disposición análoga del artículo 6, apartado 2, letra a), crea una operación asimilable a una prestación de servicios y se refiere, por el contrario, a la utilización para fines privados de bienes que continúan estando afectados a la empresa.⁴

La legislación alemana

12. Los litigios principales datan de los años 1991 y 1992, por lo que se rigen por la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1991. El artículo 1, apartado 1, número 2, de dicha Ley somete a tributación el autoconsumo de bienes y servicios (*Eigenverbrauch*). El artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), define como uno de tales casos de *Eigenverbrauch* la afectación (*Entnahme*) de bienes de la empresa a fines ajenos a la misma.

13. La norma alemana aplicable era, por tanto, sustancialmente semejante al artículo 5, apartado 6, de la Directiva, con una salvedad: el artículo 5, apartado 6, subordina la imposición a 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», requisito que no recogía la Ley alemana aplicable.

14. A pesar de esta diferencia, las autoridades alemanas imponían el requisito mencionado, basándose en el efecto directo del artículo 5, apartado 6. Así, la afectación de un automóvil de empresa a fines privados no estaba sujeta a gravamen cuando el vehículo había sido adquirido de un particular, sin derecho a deducción del impuesto.⁵

15. En este contexto se suscitó la cuestión de si el artículo 5, apartado 6, permitía la imposición cuando el empresario de que se tratara, después de la adquisición inicial no deducible, hubiera deducido el impuesto sobre los gastos efectuados en relación con la mejora, el mantenimiento o el uso de los bienes afectados a su uso privado. En el centro del debate se situaba el significado del concepto «elementos que lo componen» del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

16. Sobre este punto, el Ministerio Federal de Hacienda publicó el 13 de mayo de 1994

4 — Véase el punto 5 de mis conclusiones en el asunto De Jong, citado en la nota 3.

5 — La legislación alemana ha sido modificada, entretanto, y ahora la tributación de la afectación de bienes de la empresa a fines ajenos a la misma queda expresamente sometida a la condición de que el impuesto soportado por tal bien o por los elementos que lo componen haya sido total o parcialmente deducible: véase el artículo 3, apartado 1, letra b), de la Umsatzsteuergesetz, en su versión modificada.

una circular⁶ que muy pronto se conoció como el decreto de los limpiaparabrisas (*Scheibewischererlass*). La circular establece los siguientes principios. La afectación de bienes a fines ajenos a los de la empresa estará sujeta al pago del IVA cuando el empresario haya podido deducir el IVA que grava, no los bienes mismos, sino los elementos que lo componen, añadidos posteriormente. Para simplificar, podrá quedar exenta de tributación la afectación de un bien a fines ajenos a los de la empresa, cuando los gastos realizados (IVA excluido) para las mejoras, reparaciones, mantenimiento y cuidado del bien de que se trate no sobrepasen el 20 % del coste inicial de adquisición. Si tales gastos superan el 20 % del coste inicial de adquisición, podrá presumirse, sin más averiguaciones, que se han añadido al bien elementos que lo componen. Como ejemplos de los gastos que pueden tomarse en consideración, la circular menciona los gastos de inspección del automóvil, de lavado, de sustitución del embrague y de las zapatas de freno, y los de adquisición de nuevos limpiaparabrisas.⁷

17. No obstante, en una sentencia de 30 de marzo de 1995,⁸ el Bundesfinanzhof declaró que los gastos efectuados por un sujeto pasivo para el mantenimiento o la utilización de un bien que hubieran generado derecho a deducción no podían incidir sobre la tributación de la afectación del propio bien a fines privados, puesto que, en general, tales gastos no daban lugar a la adquisición o a la creación de «elementos que los componen» en el sentido del

artículo 5, apartado 6, de la Directiva. En su sentencia, el Bundesfinanzhof hacía amplia referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Kühne.⁹ En dicho asunto, el Tribunal de Justicia declaró que el uso privado por un sujeto pasivo de un automóvil de segunda mano, adquirido de un particular sin derecho a deducir el IVA, no estaba sujeto al pago de este impuesto, de acuerdo con el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, aun cuando el sujeto pasivo hubiera podido deducir el IVA que recaía sobre los gastos de mantenimiento y utilización del bien. Había que distinguir entre el régimen fiscal aplicable a la entrega de bienes afectados a una empresa y el régimen aplicable a los gastos efectuados en relación con su utilización y mantenimiento.

Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

Asunto C-322/99

18. El Sr. Fischer se dedicaba a la comercialización de coches de segunda mano (de época). En 1989, adquirió para su negocio un «RR-Bentley» a un precio de 28.000 DEM de un vendedor particular, sin posibilidad, por tanto, de deducir el impuesto soportado. En 1990 encargó profundas reparaciones de carrocería y pintura por las que pagó 10.800 DEM, además de 1.512 DEM en concepto de

6 — BStBl. 1994 I, p. 298.

7 — Una circular reciente del Bundesministerium der Finanzen, de 8 de junio de 1999, ya no contiene esa norma de «simplificación»: BStBl. 1999 I, p. 581.

8 — BFHE 177, 541.

9 — Sentencia de 27 de junio de 1989 (50/88, Rec. p. 1925).

IVA, cuya deducción solicitó. El 31 de diciembre de 1992 cesó en su actividad comercial y transfirió alguno de los coches de época restantes a su patrimonio particular, incluido el «RR-Bentley».

19. La Finanzamt Burgdorf (Oficina Tributaria) estableció que la transmisión del Bentley constituía una transferencia de bienes del patrimonio empresarial al patrimonio personal sujeta a gravamen. En consecuencia, se le practicó una liquidación por importe de 2.800 DEM en concepto de IVA, tomando como base imponible el *Teilwert* (valor estimado) de 20.000 DEM.

20. El Sr. Fischer, basándose en el artículo 5, apartado 6, de la Directiva, presentó una reclamación administrativa y posteriormente interpuso un recurso, que fue estimado, ante el Finanzgericht.

21. En su recurso ante el Bundesfinanzhof, el Finanzamt alega la infracción del artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la Umsatzsteuergesetz de 1991. A este respecto argumenta lo siguiente: el artículo 5, apartado 6, de la Directiva permite gravar la afectación de un bien a un uso privado, 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. Aunque el Sr. Fischer no dedujo el impuesto al adquirir el vehículo, sí lo hizo respecto de los profundos trabajos de carrocería y pintura. Conforme a la jurisprudencia del

Bundesfinanzhof, los gastos relativos al mantenimiento y a la utilización de un bien no constituyen «elementos que lo componen» en el sentido del artículo 5, apartado 6. Esta jurisprudencia se basa en el criterio de que dichos gastos se consumen normalmente en el período de utilización empresarial del bien y, por tanto, no desembocan en un consumo final en el momento en que se produce su afectación a fines privados. Éste no es el caso de las operaciones que incrementan de forma duradera el valor del bien (y, por tanto, su valor al producirse la afectación a un uso privado). Éstas han de considerarse partes componentes, con derecho a deducción, que se han añadido al bien. En estos supuestos, la afectación del bien a fines privados debe ser lógicamente gravada para evitar que el consumo final quede exento del impuesto. En el presente caso, los profundos trabajos realizados en el vehículo son asimilables a gastos posteriores de adquisición y fabricación, lo que justifica la sujeción a gravamen de la afectación a un uso privado del «RR-Bentley», por parte del Sr. Fischer.

22. El Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Los trabajos posteriores de carrocería y de pintura (con deducción del IVA) efectuados sobre un vehículo (adquirido sin derecho a deducción del IVA) dan lugar, en caso de su afectación a fines privados,

- a) a calificar dicho vehículo, conforme al artículo 5, apartado 6, de la [Sexta] Directiva, como un *bien* que ha sido objeto *parcialmente* del derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido, o
- b) a calificar los gastos posteriores como *elementos que componen* el bien, que han generado derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido?
- 2) Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, ¿qué está sujeto al impuesto, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Directiva, como afectación de un bien de la empresa a un uso privado:
- a) el vehículo, incluidas las prestaciones realizadas (trabajos de carrocería y pintura) en el mismo, o
- b) sólo las prestaciones realizadas (trabajos de carrocería y pintura)?
- 3) Si se responde afirmativamente a la segunda cuestión, ¿la base imponible es, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva, el precio de compra del vehículo (o de uno semejante), además del precio de las reparaciones, evaluados ambos en el momento de la afectación a un uso privado, o sólo el precio de las reparaciones realizadas (del que se dedujo el impuesto)?
- 4) ¿Qué relación guardan entre sí el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Directiva?
- 5) Si se responde a la primera cuestión en el sentido de que, con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Directiva, no son imponibles, al realizarse la afectación del bien (vehículo) a fines privados, las prestaciones (trabajos de carrocería y pintura) realizadas posteriormente (con deducción del impuesto), ¿la deducción de la cuota respecto a dichas prestaciones debe regularizarse con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva?»
23. El Sr. Brandenstein trabaja como asesor fiscal y auditor por cuenta propia. El 8 de noviembre de 1985 adquirió de un particular un automóvil por 33.600 DEM. En la factura no se consignó el IVA por separado.

Asunto C-323/99

Hasta 1991, el vehículo formó parte exclusivamente de los bienes afectados a la empresa del Sr. Brandenstein. Durante ese período gastó un total de 16.028,54 DEM (IVA incluido) en su mantenimiento, reparaciones menores, cambio de neumáticos, instalación de un catalizador en 1987 y reposición del parabrisas en 1991. En todos los casos solicitó la deducción del impuesto soportado. En 1991 afectó el automóvil a sus fines privados.

24. En su liquidación del IVA de 1991, el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann consideró sujeta a gravamen, conforme al artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la Umsatzsteuergesetz de 1991, la afectación del vehículo a fines privados. Como base imponible tomó la suma que el demandante había declarado como valor de la afectación a fines privados, a efectos del impuesto sobre los beneficios (7.500 DEM), y le reclamó 1.050 DEM en concepto de IVA.

25. El Sr. Brandenstein presentó una reclamación administrativa en la que alegaba que la afectación a un uso privado de un bien de su empresa, adquirido sin derecho a deducir el IVA, no debía estar sujeta a gravamen. A tal efecto se basaba en la sentencia del Tribunal de Justicia recaída en el asunto Kühne¹⁰ y a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof.

26. El Finanzamt desestimó la reclamación, basándose en la circular del Ministerio Federal de Hacienda de 13 de mayo de 1994.¹¹ Así, la afectación del vehículo a fines privados quedaba sujeta al pago del IVA, dado que los gastos (IVA excluido) de mejora, reparación, mantenimiento y cuidado ascendían a más del 20 % del coste inicial de adquisición, de 33.600 DEM.

27. El recurso planteado por el Sr. Brandenstein ante el Finanzgericht fue estimado. En los fundamentos jurídicos, el Finanzgericht declaró que se satisfacían las condiciones para no hallarse sujeto a imposición de acuerdo con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, dado que los gastos efectuados por el Sr. Brandenstein sobre el automóvil mientras éste formaba parte de los bienes afectados a su empresa no alteraban ni ampliaban su posible uso, y tampoco incrementaban sustancialmente su valor.

28. En su recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, el Finanzamt alegó fundamentalmente que, o bien el Sr. Brandenstein había añadido al automóvil «elementos que lo compon[ían]», en el sentido original de tal expresión, que (al menos en parte) no habían sido consumidos en el momento de su afectación a fines privados, o bien había adquirido unos «bienes» independientemente (o adicionalmente). De acuerdo con el Finanzamt, en el caso de un conjunto natural (*natürliche Sacheinheit*) o de un objeto compuesto, son «elementos que lo componen» aquellos que han perdido sus

10 — Citada en la nota 9.

11 — Véase el punto 16 *supra*.

características distintivas (*Selbständigkeit*) al combinarse entre sí.

tado, ¿ha de ser regularizada conforme al artículo 20 de la [Sexta Directiva], cuando el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la mencionada Directiva no es aplicable?»

29. El Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Resulta aplicable [el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva] cuando no es el propio bien el que ha generado derecho a deducir el impuesto soportado, sino las prestaciones de servicios o entregas que el sujeto pasivo recibió respecto de dicho bien con posterioridad a su adquisición?

2) ¿Cómo ha de interpretarse el concepto de elementos que componen un bien, a que se refiere dicha disposición?

3) ¿Cómo se determina la base imponible de una afectación a un uso privado de un bien de la empresa, cuando lo que ha generado derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido no es el bien afectado a fines privados, sino alguno de los elementos que lo componen?

4) La deducción del impuesto soportado solicitada por un sujeto pasivo en relación con las entregas o prestaciones destinadas a un bien adquirido sin derecho a deducir el impuesto soportado,

30. Mediante auto de 6 de julio de 2000 se acordó la acumulación de los asuntos C-322/99 y C-323/99 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

31. El Gobierno alemán y la Comisión han presentado observaciones escritas en ambos asuntos, y el Gobierno griego en el asunto C-322/99. El Sr. Brandenstein, el Gobierno alemán y la Comisión estuvieron representados en la vista.

Tributación conforme al artículo 5, apartado 6

32. La primera cuestión prejudicial del asunto C-322/99 y las cuestiones prejudiciales primera y segunda del asunto C-323/99 plantean el problema de si existe sujeción a gravamen conforme al artículo 5, apartado 6, cuando el IVA no ha sido deducible en el momento de la adquisición del vehículo, pero sí en relación con los trabajos efectuados con posterioridad sobre el mismo.

33. Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en la segunda cuestión del asunto C-322/99, si están sometidos a tributación, de acuerdo con el artículo 5, apartado 6, de la Directiva, los bienes de que se trata y los elementos que los componen, considerados en su conjunto, o únicamente los elementos que los componen, posteriormente añadidos.

34. Los automóviles que los Sres. Fischer y Brandenstein afectaron a un uso privado son «bienes corporales», en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva y, por tanto, deben clasificarse como «bienes» a efectos del artículo 5. Por tanto, pueden ser objeto de operaciones asimilables a entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 6.

35. Está acreditado que, antes de su afectación a fines privados, dichos vehículos formaban parte exclusivamente¹² de los bienes de las empresas de los respectivos demandantes. También está acreditado que los vehículos fueron adquiridos sin derecho a deducción del IVA.

36. Lo que se discute es si la afectación de tales vehículos a fines privados puede, no obstante, estar sujeta a gravamen, dado que

los Sres. Fischer y Brandenstein dedujeron el IVA que recaía sobre las prestaciones realizadas sobre los vehículos con posterioridad a su adquisición. Como se recordará, las deducciones se efectuaron, respectivamente, en relación con «profundos trabajos de carrocería y pintura» (asunto C-322/99), y con el «mantenimiento, reparaciones menores, cambio de neumáticos, instalación de un catalizador, y reposición del parabrisas» (asunto C-323/99).

37. La respuesta a esta cuestión depende de la interpretación de la frase del artículo 5, apartado 6: «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».

38. Como señala correctamente el órgano jurisdiccional remitente,¹³ hay dos maneras de interpretar dicha frase, que podrían, igualmente, suponer la sujeción a gravamen de acuerdo con el artículo 5, apartado 6. En supuestos como los de los litigios principales puede sostenerse

— que el IVA que grava «tal bien» ha sido objeto «parcialmente» del derecho de deducción, o

12 — En un supuesto de hecho diferente, el Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia, en el asunto C-415/98, Backsi, una petición de decisión prejudicial sobre la cuestión, entre otras, de si un empresario puede afectar un bien exclusivamente a su patrimonio privado cuando dicho bien se utiliza parcialmente para los fines de la empresa: véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, de 13 de abril de 2000.

13 — Véanse las dos alternativas que se plantean en la primera cuestión prejudicial del asunto C-322/99, en el punto 22 *supra*.

— que el IVA que grava «los elementos que lo componen», ha sido objeto del derecho de deducción.

39. Examinaré a continuación si alguna de estas interpretaciones alternativas resulta aplicable a los casos de que se trata.

¿Ha sido objeto «parcialmente» del derecho de deducción el IVA que grava el «bien» de que se trata?

40. En opinión del Gobierno griego, en el asunto C-322/99, el IVA que recae sobre el «bien» de que se trata ha sido «parcialmente» objeto del derecho de deducción en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Directiva. Esto es debido a que los trabajos de carrocería y pintura llevados a cabo sobre el «RR-Bentley» del Sr. Fischer fueron muy profundos, como puede comprobarse tomando en consideración su elevado coste (en comparación con el precio inicial de adquisición). Por tanto, debe entenderse que dicho coste contribuye a aumentar el coste total de adquisición del vehículo.

41. Según el Gobierno griego, con carácter general, el concepto de «bien» contemplado en el artículo 5, apartado 6, se refiere no sólo a su adquisición inicial, sino también a cualquier gasto posterior que incremente su valor a largo plazo. Únicamente los gastos de mantenimiento y de utilización de un bien que no influyan de forma duradera en su valor podrán no tomarse en consideración a la hora de

determinar si el IVA que recae sobre dicho «bien» ha sido «parcialmente» objeto del derecho de deducción. Esta interpretación es compatible con lo decidido en las sentencias Kühne¹⁴ y Mohsche,¹⁵ en las que el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 6, apartado 2, de la Directiva, subordinaba la tributación de la afectación a un uso privado de un bien de la empresa a que el propio bien, y no los gastos efectuados para su mantenimiento y uso, hubiera sido objeto del derecho de deducción.

42. Sin embargo, coincido con la Comisión y el Gobierno alemán en que no puede darse esta interpretación al artículo 5, apartado 6, de la Directiva.

43. En primer lugar, la alternativa que se refiere a la deducción «parcial» parece concebida para aplicarse únicamente en aquellos supuestos en los que el bien de que se trate esté afectado parcialmente a los fines empresariales del sujeto pasivo y parcialmente a sus fines privados. Un buen ejemplo lo proporciona el asunto Armbrecht,¹⁶ en el que un empresario decidió, en el momento de adquirir un bien, afectar sólo un elemento del mismo a su actividad empresarial y destinar el resto a sus fines privados. Sólo en estos supuestos es completamente exacto hablar de un impuesto soportado que puede ser deducido «parcialmente». Por el contrario, en los presentes asuntos, la adquisición inicial de los vehículos de segunda mano no fue objeto de deducción alguna, mientras que las

14 — Citado en la nota 9.

15 — Sentencia de 25 de mayo de 1993 (C-193/91, Rec. p. I-2615).

16 — Sentencia de 4 de octubre de 1995 (C-291/92, Rec. p. I-2775).

posteriores prestaciones efectuadas sobre los vehículos fueron objeto de deducciones «totales».

44. En segundo lugar, considero que la mención del impuesto sobre el valor añadido que recae sobre el «bien» de que se trata se refiere únicamente al impuesto soportado en la adquisición o en la fabricación iniciales de tal bien, y no al impuesto soportado en gastos efectuados posteriormente sobre el bien. Ello es debido a que el impuesto soportado en los gastos efectuados posteriormente se contempla, a efectos de la aplicación del artículo 5, apartado 6, en la referencia al IVA que recae sobre «los elementos que lo componen» (véanse los puntos 45 a 77 *infra*).

¿Ha sido objeto del derecho de deducción el IVA que recae sobre los elementos que componen el bien?

45. La discusión ante el Tribunal de Justicia se ha centrado en el significado de la expresión «elementos que lo componen», del artículo 5, apartado 6, de la Directiva.

46. El Gobierno alemán considera, fundamentalmente, que a los gastos de todo tipo (incluidos los gastos en prestaciones de servicios) que mantienen o incrementan el valor de un bien se les aplica el concepto de «elementos que lo componen».

47. Por el contrario, la Comisión entiende que sólo las entregas de bienes, y no las prestaciones de servicios, pueden ser calificadas de elementos que componen un bien. Además, las entregas de bienes de escaso valor que no incrementen sensiblemente el valor del bien de que se trate no pueden considerarse como «elementos que lo componen».

— ¿Pueden añadirse a un bien, después de su adquisición, «elementos que lo componen»?

48. Con carácter previo hay que determinar si el concepto de elementos que componen un bien se limita a los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial, o también es aplicable a los añadidos con posterioridad.

49. Coincido con el Gobierno alemán y con la Comisión en considerar que, posteriormente a la adquisición inicial de un bien, pueden añadirse al mismo «elementos que lo componen».

50. Aun cuando en las versiones finesa, griega, alemana, neerlandesa, sueca y danesa del artículo 5, apartado 6, se emplean expresiones sin matiz temporal, semejantes a la inglesa («component parts»), se deduce de las versiones francesa («les éléments le composant»), española («los elementos que lo componen»), italiana («gli elementi che lo compongono») y

portuguesa («aos elementos que os compõem») que el momento pertinente para determinar si el IVA que recae sobre los elementos que componen un bien ha sido objeto del derecho de deducción es el de su afectación a fines privados, y no el de su adquisición inicial. Por tanto, la redacción del artículo 5, apartado 6, respalda la opinión de que se pueden añadir elementos que componen un bien tras la adquisición inicial del mismo.

51. Además, como ya se ha señalado,¹⁷ el objetivo del artículo 5, apartado 6, consiste en impedir 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 afecte dicho bien a fines privados. Para alcanzar dicho objetivo, los elementos preexistentes y los añadidos tras la adquisición inicial no pueden recibir distinto tratamiento. En ambos casos, el IVA que recae sobre los elementos que componen el bien ha podido ser objeto del derecho de deducción en vista de la proyectada utilización del bien para las operaciones impositivas del empresario, y, en ambos casos, ha de impedirse que un empresario que afecte un bien a sus fines privados se beneficie de ventajas derivadas de la deducción a las que, como cualquier comprador ordinario que adquiere el bien pagando el IVA, no tiene derecho.¹⁸

52. En consecuencia, la calificación de elementos que componen un bien se

extiende también a elementos incorporados con posterioridad a la adquisición inicial.

— ¿Pueden las prestaciones de servicios ser consideradas elementos que componen un bien?

53. El problema estriba en determinar si en relación con un bien pueden calificarse de «elementos que lo componen» únicamente las entregas de bienes o también las prestaciones de servicios. Esta cuestión puede revestir importancia en el asunto C-322/99, en el que el Sr. Fischer dedujo el IVA que recaía sobre «profundos trabajos de carrocería y pintura» efectuados en el «RR-Bentley», y en el asunto C-323/99, en el que el Sr. Brandenstein dedujo el IVA que recaía sobre el «mantenimiento» y «reparaciones menores».

54. Efectuando una interpretación teleológica del artículo 5, apartado 6, de la Directiva, el Gobierno alemán entiende que tanto la entrega de bienes como la prestación de servicios pueden ser calificadas de elementos que componen un bien. En su opinión, el objetivo del artículo 5, apartado 6, es impedir que el consumo privado de un sujeto pasivo (mediante la transferencia de un bien del patrimonio empresarial al patrimonio personal) quede libre del impuesto. Si un bien, o el valor que éste incorpora, no han sido enteramente consumidos durante el período en que estaban afectados a la empresa del sujeto pasivo, su afectación a fines privados dará lugar a un consumo privado. Esto mismo se deduce indirectamente del artículo 11, parte A,

17 — Véase el punto 10 *supra*.

18 — Véase la sentencia De Jong, citada en la nota 3.

apartado 1, letra b), que establece como base imponible que habrá de tenerse en cuenta el precio de compra de los bienes, determinado en el momento de producirse su afectación a fines privados. De este modo, la sujeción a gravamen conforme al artículo 5, apartado 6, depende de las condiciones materiales en las que los bienes de que se trata abandonen el ámbito de la empresa y se incorporen al patrimonio personal del sujeto pasivo. A su vez, las condiciones materiales de dichos bienes en ese momento dependen de que hayan sido objeto de prestaciones de mantenimiento o mejora. Puesto que las prestaciones de servicios (por ejemplo, trabajos de carrocería) pueden dar lugar en términos económicos a los mismos efectos positivos a largo plazo sobre las condiciones materiales y el valor de los bienes de que se trata que las entregas de bienes (por ejemplo, la instalación de un nuevo motor), debe extenderse la calificación de elementos que componen un bien a aquellas prestaciones de servicios que incrementan o mantienen el valor del mismo. En relación con este punto, el Gobierno alemán también señala las dificultades prácticas a la hora de distinguir entre prestaciones de servicios y entregas de bienes. Normalmente, el trabajo efectuado sobre un bien tras su adquisición inicial supone una combinación de entregas de bienes y prestaciones de servicios (por ejemplo, el cambio de un parabrisas).

55. En mi opinión, la inequívoca redacción del artículo 5, apartado 6, y el sistema de la Directiva no permiten una interpretación tan extensiva del concepto de elementos que componen un bien.

56. Las versiones francesa (*les éléments le composant*), española (los elementos que lo componen) e italiana (*gli elementi che lo compongono*) de la Directiva emplean palabras que tal vez podrían traducirse en inglés como «component elements». Las versiones alemana (*Bestandteile*) y neerlandesa (*bestanddelen*) emplean palabras más cercanas a la expresión utilizada en la versión inglesa de la Directiva («component parts»). A pesar de estas diferencias menores entre «elements» y «parts», la terminología empleada en todas las versiones sugiere que los elementos que componen un bien, en el sentido del artículo 5, apartado 6, deben ser objetos materiales y corpóreos integrados en el mismo. No veo cómo prestaciones que no suponen entregas de bienes (por ejemplo, lavado del coche, o trabajos de carrocería) pueden ser consideradas «elementos» o «partes» de un bien, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Directiva.

57. Tal opinión se ve respaldada por una interpretación sistemática del artículo 5, apartado 6. En todas las versiones lingüísticas, el concepto de «elementos que lo componen» se refiere directamente a la primera alternativa del artículo 5, apartado 6 («tal bien»). Por ejemplo, en la versión inglesa los elementos («thereof») deben haber sido objeto del derecho de deducción del IVA. En consecuencia, si el «bien» se define como un bien corporal, según el artículo 5, apartado 1, «los elementos que lo componen» deben ser de la misma naturaleza. Las prestaciones de servicios, por el contrario, se definen como aquellas operaciones que no tengan la

consideración de entrega de bienes (artículo 6, apartado 1, de la Directiva).

58. Además, no comparto la inquietud reflejada en la postura del Gobierno alemán, según la cual no extender la calificación de elementos que componen un bien a las prestaciones de servicios daría lugar a una cantidad elevada de consumo privado libre de imposición y, de este modo, a la evasión fiscal. Las prestaciones de que se trata pueden no desembocar en un incremento duradero del valor del bien (por ejemplo, un lavado del vehículo), en cuyo caso se entienden consumidas en el ámbito de la empresa antes de su afectación a fines privados, o producir efectivamente dicho incremento (por ejemplo, profundos trabajos de carrocería), caso en que la deducción inicialmente practicada puede regularizarse en virtud del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva (véanse los puntos 84 a 93 *infra*).

59. Finalmente, aunque sea cierto que los trabajos efectuados sobre un vehículo a menudo suponen una combinación de entregas de bienes y prestaciones de servicios, ello no significa que no pueda distinguirse entre unas y otras. Para decidir si una determinada operación constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios, se ha de atender a sus elementos característicos.¹⁹ Cuando la entrega de bienes es sólo un elemento de una operación en la que predomina en gran medida la prestación de servicios, la operación de que

se trata debe ser considerada como una prestación de servicios.²⁰ El mantenimiento de un vehículo, por ejemplo, puede requerir el suministro de tornillos, filtros para el aceite o bujías. Pintar un vehículo requiere el suministro de pintura. En estos casos en los que las operaciones efectuadas sobre un automóvil suponen entregas menores y accesorias de bienes que se hallan intrínsecamente relacionadas con los servicios de que se trata, dichas operaciones deben ser consideradas prestaciones de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva, y, por tanto, no puede dárseles la calificación de elementos que componen un bien.

60. Por consiguiente, las prestaciones de servicios (incluyendo aquellas que necesariamente impliquen entregas menores y accesorias de bienes), no pueden ser calificadas de elementos que componen un bien en el sentido del artículo 5, apartado 6.

— ¿Qué entregas de bienes pueden ser calificadas de elementos que componen un bien?

61. Si únicamente las entregas de bienes pueden considerarse elementos que componen un bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, cabe preguntarse si todas las entregas deben ser tomadas en consideración. En el asunto C-323/99, por ejemplo,

19 — Sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartado 12.

20 — *Ibidem*, apartado 14.

el Sr. Brandenstein dedujo el IVA que recayó sobre el «cambio de neumáticos, la instalación de un catalizador y la reposición del parabrisas». Cuestiones similares se plantean en relación con el recambio de una batería o la instalación de un motor más potente o de un teléfono en el automóvil.

62. El Gobierno alemán entiende, en principio, que han de estar sujetas a imposición en virtud del artículo 5, apartado 6, todas las entregas que no hayan sido consumidas mientras el bien y los elementos que lo componen permanecían afectados al patrimonio empresarial del sujeto pasivo. Por tanto, las entregas de bienes que puedan ser calificadas de gastos de mantenimiento pueden ser también consideradas elementos que componen un bien, con la única condición de que dichas entregas sean utilizadas y consumidas en un determinado período de tiempo.

63. Por el contrario, la Comisión sugiere, como ya se ha indicado, una interpretación más estricta del concepto de elementos que componen un bien. En su opinión, sólo las entregas que incrementen sensiblemente el valor del bien de que se trate pueden ser calificadas de elementos que lo componen. Las entregas de bienes de escaso valor no deben tomarse en consideración.

64. Si he entendido correctamente estas dos posturas enfrentadas, el Gobierno alemán consideraría, por ejemplo, que una nueva batería es un elemento que compone el bien

de que se trata, mientras que la Comisión probablemente no lo vería así. En cambio, es probable que tanto la Comisión como el Gobierno alemán admitieran que un nuevo motor deba ser considerado como elemento que compone el bien.

65. El tenor literal del artículo 5, apartado 6, no permite por sí mismo esclarecer si la deducción del IVA que recae sobre elementos de un valor relativamente escaso da lugar a la tributación en virtud de tal disposición.

66. Así pues, coincido con la Comisión en que el contenido del concepto de elementos que componen un bien no puede ser determinado sin tomar en consideración las consecuencias jurídicas del artículo 5, apartado 6, de la Directiva. De este modo, se hace necesario afrontar inmediatamente la segunda cuestión planteada en el asunto C-322/99, esto es, si en el caso de que se considere aplicable el artículo 5, apartado 6, está sometido a tributación el bien de que se trata y los elementos que lo componen considerados en su conjunto, o únicamente los nuevos elementos añadidos.

67. El artículo 5, apartado 6, establece que la afectación de un «bien» a necesidades privadas o a fines ajenos a los de la propia empresa se asimilará a entregas a título oneroso, «siempre que» tal bien «o» los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido. De esta inequívoca redacción se deduce que está

sujeta a gravamen la afectación del mencionado bien, y no sólo la de algunos de sus elementos. Es más, la formulación de la condición («siempre que» y no «en la medida en que», «o» y no «y») indica que la deducción del IVA sobre los elementos que componen el bien es suficiente para someter a imposición la afectación a fines privados del bien y los elementos que lo componen en su conjunto, y que los autores de la Directiva no pretendieron establecer una imposición *pro rata*.

68. Tanto la Comisión como el Gobierno alemán indican que una interpretación literal del artículo 5, apartado 6, podría llevar a una doble imposición. Un automóvil de segunda mano adquirido de un particular, sin derecho a deducción, acarrea un IVA que normalmente ya fue soportado por un consumidor final en el momento de su anterior adquisición. Si las operaciones con derecho a deducción del IVA efectuadas sobre el vehículo, como la instalación de un nuevo motor, se califican de elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, la afectación del automóvil a fines privados dará lugar a la sujeción a gravamen del vehículo en su conjunto. En consecuencia, todo el vehículo, a excepción del nuevo motor, habrá estado sometido a imposición por segunda vez. A las partes que han presentado observaciones les preocupa también que la doble imposición señalada sea en principio contraria al objetivo general de neutralidad fiscal inherente al sistema del impuesto sobre el valor añadido.²¹

69. En estos casos, hacer recaer el IVA sobre el valor residual de aquellos elementos que han sido inicialmente objeto del derecho de deducción del IVA parece la solución más deseable. Esto respetaría el principio de neutralidad y garantizaría una igualdad de trato entre un sujeto pasivo y una persona que no lo sea.

70. De la clara redacción y de los antecedentes legislativos se deduce, sin embargo, que el legislador asumió deliberadamente ese riesgo de doble imposición y que presumiblemente lo hizo por razones prácticas. Por ejemplo, en la versión alemana de la propuesta inicial de la Comisión, la frase condicional de que se trata empezaba con «insoweit» (en la medida en que).²² Esta formulación podría haberse interpretado en el sentido de una imposición *pro rata*. No obstante, la versión final de la Directiva emplea el término «wenn» (siempre que).

71. De este modo nos enfrentamos a un dilema en relación con la interpretación del concepto de elementos que componen un bien del artículo 5, apartado 6. El concepto puede interpretarse bien de forma restrictiva, lo cual puede entrar en conflicto con el objetivo específico del artículo 5, apartado 6, a saber, impedir que un sujeto pasivo se aproveche de ventajas derivadas de la deducción indebidas en relación con un consumidor ordinario; o bien de forma

21 — Sentencia de 25 de junio de 1997, Comisión/Italia (C-45/95, Rec. p. I-3605), apartado 15.

22 — Propuesta de Sexta Directiva 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, presentada por la Comisión el 29 de junio de 1973 (DO 1973, C 80, p. 1).

extensiva, lo cual puede ser contrario al objetivo general de neutralidad fiscal.

tación a un uso privado de bienes, para cada uno de los cuales ha de cumplirse el requisito del artículo 5, apartado 6.

72. En mi opinión, un primer paso hacia la resolución del dilema consiste en distinguir claramente entre elementos que componen un bien y bienes independientes. Cuando dos bienes han sido unidos sin perder de modo definitivo su carácter material y económicamente distintivo, no deberían ser considerados elementos que componen un bien. Esto es compatible tanto con el tenor literal del artículo 5, apartado 6, como con el objetivo de neutralidad fiscal. Si a efectos fiscales los dos bienes siguen siendo independientes, debe entenderse que su afectación (o afectaciones) a fines privados comprende dos hechos imposables independientes. En relación con cada uno de ellos, ha de cumplirse el requisito que establece el artículo 5, apartado 6, a saber, que los bienes de que se trate hayan sido objeto del derecho de deducción del IVA. De este modo se excluye la doble imposición sobre bienes que no hayan sido objeto del derecho de deducción.

73. Por consiguiente, en mi opinión, el cambio de neumáticos, o la instalación de un teléfono o de una radio en el automóvil, por ejemplo, no constituyen «elementos que lo componen». Dado que estos bienes pueden separarse del vehículo y ser objeto de operaciones independientes, no pierden definitivamente su carácter material y económicamente distintivo. Por tanto, debe considerarse que la afectación a fines privados de un vehículo con una radio o con un teléfono implica, a efectos del IVA, varios supuestos independientes de afec-

74. Un segundo paso hacia la solución, bajo mi punto de vista, consiste en excluir del concepto de elementos que componen un bien aquellas entregas que no supongan un incremento duradero en el valor del bien de que se trate, sino que simplemente contribuyan al mantenimiento de su valor. Parece desproporcionado admitir la doble imposición de estos bienes cuando no existe el riesgo de que el sujeto pasivo se aproveche de ventajas derivadas de la deducción, debido a que el valor de los nuevos elementos añadidos se ha consumido mientras formaban parte de los bienes de la empresa, o cuando las ventajas derivadas de la deducción obtenidas con la afectación a fines privados de los bienes de que se trate son reducidas en comparación con las desventajas de la doble imposición.

75. Por tanto, coincido con la Comisión en que la deducción del IVA recaído sobre la reposición de un limpiaparabrisas o de una batería gastada no debería conducir a una imposición sobre el vehículo en su conjunto cuando se afecta a fines privados, mientras que la instalación de un motor más potente o de un catalizador para modernizar el vehículo sí puede dar lugar a tal resultado. Esta solución tiene también la ventaja de aproximarse a lo decidido en Kühne.²³

23 — Véase el punto 17 *supra*.

76. Aunque en algunos casos esta solución suponga una doble imposición contraria al sistema de la Directiva, tal consecuencia debe ser considerada en el contexto de los problemas más generales que surgen, de acuerdo con la Directiva, en relación con la venta de bienes de segunda mano, especialmente cuando un empresario revende, en el marco de su empresa, bienes adquiridos de un particular.²⁴

77. De lo expuesto hasta ahora se deduce que la referencia del artículo 5, apartado 6, a elementos que componen un bien se aplica sólo a las entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1 (y no a las prestaciones de servicios), cuando estos elementos, al perder su carácter material y económicamente distintivo, se convierten en partes constitutivas del bien de que se trate, y cuando se produzca un incremento duradero en el valor total. De lo anterior también se deduce que, una vez satisfechos estos requisitos, deberá considerarse sometida a imposición la afectación a fines privados del bien de que se trate y de los elementos que lo componen, considerados en su conjunto, y no sólo la de los elementos que lo componen.

Base imponible en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b)

78. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, mediante la tercera cuestión preju-

dicial de cada uno de los asuntos, si, una vez apreciada la existencia de una entrega en el sentido del artículo 5, apartado 6, la base imponible conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), habrá de ser el precio de compra del vehículo y de los elementos que lo componen, considerados en su conjunto, o sólo el de los elementos que lo componen.

79. En mi opinión, del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), en relación con el artículo 5, apartado 6, así como de la interpretación de este último antes expuesta, se deduce que la base imponible estará constituida por el precio de compra del vehículo y de los elementos que lo componen, considerados en su conjunto. De acuerdo con la primera y principal alternativa del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), la base imponible en las operaciones enunciadas en el artículo 5, apartado 6, estará constituida por el precio de compra de los bienes, evaluado en el momento en que se realice dicha operación. Por tanto, para la determinación de la base imponible, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), se remite a los bienes que están sometidos a imposición en virtud del artículo 5, apartado 6. Como he sostenido antes,²⁵ de acuerdo con la clara redacción del artículo 5, apartado 6, habrá que considerar sometidos a imposición los bienes y los elementos que los componen, considerados en su conjunto.

80. En consecuencia, si se aprecia la sujeción a gravamen de supuestos como los de

24 — Sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (165/88, Rec. p. 4081). Véanse también las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio en el asunto Bakcsi, antes citadas en la nota 12.

25 — Véanse los puntos 66 y 67 *supra*.

los litigios principales en virtud del artículo 5, apartado 6, la base imponible de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva estará constituida por el precio de compra de los bienes y de los elementos que los componen, considerados en su conjunto.

por el artículo 5, apartado 6. De este modo, resulta innecesario proceder a una interpretación del artículo 5, apartado 7, letra c).

La relación entre los apartados 6 y 7, letra c), del artículo 5

81. Mediante la cuarta cuestión planteada en el asunto C-322/99, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la relación que guardan entre sí el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), que se refiere a la retención de bienes por un sujeto pasivo en el caso de cesación de su actividad económica gravable.

82. El artículo 5, apartado 7, letra c), faculta a los Estados miembros para adoptar una disposición específica en el supuesto de que un sujeto pasivo cese en su actividad económica.

83. No obstante, el Gobierno alemán no ha hecho uso de esta posibilidad en los asuntos de que se trata. Por lo tanto, coincido con la Comisión en que, dada la ausencia de tal disposición específica, la afectación a fines privados de un bien tras la cesación de la actividad económica se rige exclusivamente

La regularización de las deducciones en virtud del artículo 20

84. Mediante la quinta cuestión planteada en el asunto C-322/99 y la cuarta cuestión planteada en el asunto C-323/99, se pide por primera vez al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre si la deducción inicial respecto a los trabajos efectuados sobre los vehículos de que se trata podrá ser regularizada en virtud del artículo 20 de la Directiva, en caso de que el Tribunal de Justicia interprete que dichos trabajos no son imponderables de acuerdo con el artículo 5, apartado 6, de la Directiva.

85. Como se recordará, en mi opinión, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes que originen un derecho de deducción y que no produzcan un incremento duradero en el valor del bien de que se trate no pueden ser consideradas elementos que componen un bien y, por tanto, tales operaciones no son asimilables a entregas imponderables en el sentido del artículo 5, apartado 6, cuando se produce la afectación a fines privados de los bienes a que se refieren estas operaciones. Como también se recordará, en el asunto C-322/99 el Sr. Fischer dedujo el IVA en relación con los profundos trabajos de carrocería y pintura, y en el asunto C-323/99 el Sr. Brandenstein dedujo el IVA en relación con el mantenimiento, reparaciones menores y la reposición del parabrisas.

86. En virtud del artículo 20, apartado 1, letra b), las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán cuando

«con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo».

87. Según el órgano jurisdiccional remitente, todas las prestaciones efectuadas sobre los vehículos de que se trata con posterioridad a su adquisición inicial constituían gastos para las necesidades de las operaciones gravadas de los Sres. Fischer y Brandenstein, en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Directiva. Por eso, tales prestaciones originaron para ambos, en el momento de ser efectuadas, sendos derechos de deducción inmediata y total del impuesto soportado. Posteriormente, sin embargo, los vehículos no sirvieron por completo a sus fines comerciales correspondientes, por cuanto el Sr. Fischer cesó definitivamente en su actividad económica y el Sr. Brandenstein afectó su automóvil a fines privados. Por tanto, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, puede sos-

tenerse que, de no considerarse sujetas a imposición con arreglo al artículo 5, apartado 6, las prestaciones con derecho a deducción efectuadas sobre los vehículos con posterioridad a su adquisición (junto con la afectación de los vehículos a fines privados), esta afectación debe entenderse como una modificación en los elementos tomados en consideración, en el sentido del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva, a efectos de proceder a una regularización de las deducciones inicialmente practicadas.

88. Por el contrario, el Gobierno alemán sostiene que, en principio, el artículo 20 no puede aplicarse a los supuestos de afectación de bienes a fines privados. Argumenta que las disposiciones relativas a las operaciones asimiladas a entregas, contempladas en los artículos 5 y 6 de la Directiva, constituyen una regulación completa y exhaustiva de la afectación de bienes y servicios a fines privados, lo cual excluye la aplicación paralela y/o acumulativa de las disposiciones del artículo 20, apartado 1, letra b), relativas a la regularización de las deducciones practicadas.

89. No obstante, comparto el punto de vista de la Comisión según el cual la Directiva permite, en principio, considerar la afectación de bienes a fines privados como una modificación en los elementos tomados en consideración en el sentido del artículo 20, apartado 1, letra b). Ello se deduce al comparar el texto definitivo de la mencionada disposición con el de la propuesta de la Comisión.²⁶ Según el artículo 20, apartado 1, letra c), de la pro-

26 — Antes citada en la nota 22.

puesta, quedaban excluidas las regularizaciones en todos los casos contemplados en el artículo 5, apartado 3, de la propuesta, que contenía los diferentes supuestos de afectación de bienes a fines privados. El texto del artículo 20, apartado 1, letra b), tal y como fue adoptado, al excluir de la posibilidad de regularización sólo dos supuestos de afectación a fines privados, los cuales se mencionan en el artículo 5, apartado 6, de la Directiva, a saber, los que tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales, faculta en consecuencia a los Estados miembros para regular otras formas de afectación. El problema, pues, no estriba tanto en decidir si es posible, en principio, la regularización de las deducciones de conformidad con el artículo 20, sino en determinar en qué supuestos el artículo 5, apartado 6, permite dichas regularizaciones.

90. Por un lado, entiendo que queda excluida la aplicación del artículo 20 en la medida en que a un bien se haya añadido, con derecho a deducción del IVA, un elemento que lo componga, en el sentido del artículo 5, apartado 6. En estos casos, todas las deducciones del IVA en relación con los trabajos efectuados sobre los bienes de que se trate, habrán sido, en su caso, «regularizados» automáticamente por medio del mecanismo de asimilación a una entrega a título oneroso, que prevé el artículo 5, apartado 6. Como se ha señalado antes, el artículo 5, apartado 6, sujeta a gravamen el bien de que se trate y los elementos que lo componen, considerados en su conjunto. En virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), la base imponible estará constituida por el precio de compra de los bienes en el momento en que se realicen las operaciones. A su vez, ese precio se verá afectado por las prestaciones, con posibilidad de deducir el IVA, que se

efectúen sobre los mencionados bienes (incluyendo aquellas prestaciones de servicios y entregas de bienes que no tengan la consideración de elementos que componen los bienes). En la medida en que, a raíz de unas prestaciones cuyo IVA es deducible, se haya producido un incremento del valor de un bien que aún se mantenga en el momento de efectuarse la afectación a fines privados, la imposición prevista por el artículo 5, apartado 6, sirve para compensar deducciones indebidas.

91. Por otro lado, cuando los trabajos efectuados sobre el bien, con derecho a deducción, no puedan ser calificados de elementos que lo componen, las disposiciones relativas a la regularización de las deducciones practicadas pueden proporcionar una garantía adecuada para impedir que un sujeto pasivo se beneficie de ventajas derivadas de la deducción indebidas. Debe recordarse que las disposiciones sobre la regularización de las deducciones practicadas tienen una finalidad semejante a la ficción jurídica del artículo 5, apartado 6, a saber, impedir que un sujeto pasivo que se haya beneficiado del derecho de deducción pueda gozar de ventajas económicas indebidas. El método del artículo 5, apartado 6, consistente en asimilar a entregas de bienes determinadas operaciones, fue elegido meramente por «razones de neutralidad y simplicidad».²⁷ Por tanto, entiendo que, en principio, las deducciones practicadas en relación con las prestaciones de servicios y las entregas de bienes que no puedan ser calificadas de elementos que componen el bien de que se trate podrán ser regularizadas de conformidad con el artículo 20, con ocasión de la afectación de tales bienes a fines privados.

27 — Exposición de motivos que acompañaba a la propuesta de Sexta Directiva (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 10).

92. Al efectuar estas regularizaciones, sin embargo, se ha de tener en cuenta que el valor de las prestaciones de bienes y de las entregas de servicios mencionadas puede haber sido consumido en el ámbito de la empresa antes de producirse la afectación a fines privados. En la medida en que ello sea así, ese valor no puede ser afectado a fines privados y, por tanto, en el momento de efectuarse dicha afectación, no se habrá producido una modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones que requiera una regularización de éstas. Dado que tanto las prestaciones de servicios como las entregas de bienes que no den lugar a un incremento en el valor de los bienes afectados habrán sido, por su propia naturaleza, consumidas a menudo antes de producirse la afectación de estos bienes a fines privados, en muchos casos la

regularización de las deducciones practicadas no será necesaria.

93. Por tanto, si no resultan aplicables las disposiciones del artículo 5, apartado 6, de la Directiva, relativas a los elementos que componen un bien, las prestaciones efectuadas sobre tales bienes podrán ser regularizadas conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), con motivo de la afectación de los mismos a fines privados. No obstante, sólo podrán efectuarse dichas regularizaciones en la medida en que el valor de las prestaciones de que se trate no haya sido consumido en el ámbito de la empresa antes de la afectación del bien a fines privados.

Conclusión

94. A la vista de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del siguiente modo:

«1) Las disposiciones del artículo 5, apartado 6, 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, que, en relación con un bien, se refieren a “los elementos que lo componen”, resultan aplicables únicamente cuando se realizan entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1 (y no cuando se producen prestaciones de servicios), que se integran en “tal bien” perdiendo su carácter material y económicamente distintivo, y que dan lugar a un incremento duradero del valor total del bien de que se trate.

- 2) Cuando se han integrado en un bien elementos que lo componen que han originado un derecho de deducción, al producirse un supuesto de afectación a fines privados, están sujetos a imposición el bien y los elementos que lo componen, considerados en su conjunto.
- 3) Cuando se produce un supuesto de imposición en virtud del artículo 5, apartado 6, como resultado de la integración en un bien, con derecho de deducción, de elementos que lo componen, la base imponible debe entenderse constituida, en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva, por el precio de compra del bien y de los elementos que lo componen, considerados en su conjunto.
- 4) En ausencia de una disposición nacional específica que desarrolle el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Directiva, la imposición de la afectación de un bien a fines privados con posterioridad al cese de la actividad económica se rige exclusivamente por el artículo 5, apartado 6, de la Directiva.
- 5) Las deducciones practicadas en relación con los trabajos efectuados sobre un bien tras su adquisición pueden ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva, con ocasión de la afectación a fines privados del mencionado bien, en el supuesto de que no sean de aplicación las disposiciones del artículo 5, apartado 6, relativas a “los elementos que lo componen”. No obstante, dichas regularizaciones son sólo posibles en la medida en que el valor de los trabajos de que se trate no haya sido consumido en el ámbito de la empresa antes de la afectación del bien a fines privados.»