

|

61992J0291

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 4 DE OCTUBRE DE 1995. - FINANZAMT UELZEN CONTRA DIETER ARMBRECHT. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: BUNDESFINANZHOF - ALEMANIA. - IVA - OPERACIONES SUJETAS AL IMPUESTO. - ASUNTO C-291/92.

Recopilación de Jurisprudencia 1995 página I-02775

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Sexta Directiva ° Ambito de aplicación ° Venta por un sujeto pasivo de un bien parcialmente reservado para su uso privado ° Exclusión del sistema del impuesto correspondiente a la parte reservada ° Limitación del derecho a deducción exclusivamente a la parte afectada a la empresa

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 2, ap. 1; art. 17, ap. 2, y art. 20, ap. 2)

Índice

Cuando un sujeto pasivo, en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, vende un bien del que había optado por no afectar una parte a su empresa, reservando dicha parte para su uso privado, no actúa, por lo que se refiere a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo. Por consiguiente, dicha operación no está incluida en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A tal respecto, ninguna disposición de la 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 Impuesto sobre el Valor Añadido. En ese caso, la división entre la parte afectada al ejercicio de las actividades empresariales y la reservada al uso privado del sujeto pasivo debe realizarse basándose en la proporción de utilización empresarial y de utilización privada durante el año de

adquisición y no basándose en la distribución geográfica. Por otra parte, el sujeto pasivo ha de manifestar, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado.

Cuando el sujeto pasivo, en el momento de la adquisición de un bien, haya realizado la referida opción, sólo ha de tenerse en cuenta, para la aplicación del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, relativo al derecho a deducción, la parte del bien afectada a su empresa y la regularización de las deducciones, efectuada con arreglo al apartado 2 del artículo 20, debe limitarse a dicha parte.

Partes

En el asunto C-291/92,

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

Finanzamt Uelzen

y

Dieter Armbrecht,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 5, del apartado 2 del artículo 17 y del apartado 2 del artículo 20 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,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann y P. Jann, Presidentes de Sala; G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray (Ponente), D.A.O. Edward, G. Hirsch y H. Ragnemalm, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre del Sr. Dieter Armbrecht, por el Sr. Bernd Kleemann, Asesor fiscal;

° en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Roeder, Ministerialrat del Bundesministerium fuer Wirtschaft, y Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor en el mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Henri Etienne, Consejero Jurídico principal, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Uelzen, representado por la Sra. Christel Kuwert, Ministerialraetin del Niedersaechsisches Finanzministerium, en calidad de Agente; del Sr. Dieter

Armbrecht; del Gobierno alemán, y de la Comisión, expuestas en la vista de 17 de junio de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General Sr. W. Van Gerven, presentadas en audiencia pública el 15 de septiembre de 1993;

visto el auto de reapertura de la fase oral del procedimiento de 13 de diciembre de 1994;

habiendo considerado las respuestas aportadas a las cuestiones escritas del Tribunal de Justicia:

° En nombre del Sr. Dieter Armbrecht, por el Sr. Bernd Kleemann;

° en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. Ernst Roeder;

° en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Edwige Belliard, directeur adjoint de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y por el Sr. Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères de la misma dirección, en calidad de Agentes;

° en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. Luis Fernandes, Director del Serviço Jurídico de la Direcção Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, y Angelo Seíça Neves, jurista de la misma dirección, en calidad de Agentes;

° en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor' s Department, en calidad de Agente;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Juergen Grunwald, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Uelzen, representado por la Sra. Christel Kuwert; del Sr. Armbrecht; del Gobierno alemán, y de la Comisión, expuestas en la vista de 14 de marzo de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General Sr. F.G Jacobs, presentadas en audiencia pública el 6 de abril de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 28 de abril de 1992, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de julio siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, tres cuestiones con carácter prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 5, del apartado 2 del artículo 17 y del apartado 2 del artículo 20 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, "Directiva").

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un recurso interpuesto por el Sr. Armbrecht contra una decisión del Finanzamt Uelzen (en lo sucesivo, "Finanzamt") en relación con la liquidación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente al ejercicio 1981.

3 El Sr. Armbrecht, hotelero, era propietario de un inmueble integrado por un hotel, un restaurante y una parte utilizada como vivienda privada. En 1981, vendió dicho inmueble por un precio de 1.150.000 DM "más el 13 % de IVA".

4 En virtud de la letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley alemana del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, "UStG"), están exentas del Impuesto sobre el Volumen de Negocios las operaciones regidas por la Grunderwerbsteuergesetz (Ley alemana relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de Bienes Inmuebles). Sin embargo, el artículo 9 de la UStG autoriza a los sujetos pasivos a tratar dichas operaciones como sujetas al Impuesto sobre el Volumen de Negocios cuando se efectúen "por cuenta de otro empresario o para la empresa de éste". El Sr. Armbrecht optó por someter a dicho impuesto la venta de su inmueble con arreglo a esta última disposición.

5 En su declaración del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente al año 1981, el Sr. Armbrecht sólo consideró sujeta al Impuesto sobre el Volumen de Negocios la venta de la parte de su inmueble consagrada a uso empresarial. En cambio, estimó como exenta del Impuesto sobre el Volumen de Negocios la cantidad de 157.705 DM en concepto de precio de la vivienda de uso privado. Correlativamente, sólo facturó al comprador el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a la primera de estas dos partes.

6 A raíz de una inspección, el Finanzamt sometió la venta de la vivienda privada al Impuesto sobre el Volumen de Negocios. El Sr. Armbrecht interpuso un recurso contra esta decisión ante el Finanzgericht Niedersachsen. Este órgano jurisdiccional consideró que, cuando un bien inmueble se utiliza en parte para uso empresarial y en parte para uso de vivienda privada, se divide en dos bienes económicamente independientes a efectos de la legislación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido. Dado que el Sr. Armbrecht no facturó al comprador el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a la venta de la vivienda privada, tampoco adeudaba, según el Finanzgericht, el impuesto correspondiente a dicha venta.

7 El Finanzamt interpuso un recurso de casación ("Revision" alemana) contra esta resolución. Por albergar dudas sobre la interpretación de la Directiva, no sólo en lo que se refiere a su aplicabilidad al inmueble vendido por el Sr. Armbrecht, sino también en cuanto al alcance del derecho a deducción por ella establecido, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara con carácter prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

"1) En la enajenación de un inmueble, ¿constituye la parte del inmueble dedicada al uso empresarial un bien independiente objeto de una entrega de bienes en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva?

2) ¿Se utiliza íntegramente para las necesidades de las operaciones empresariales gravadas, a los efectos del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, un inmueble dedicado, en dependencias separadas, en parte a uso privado y en parte a uso empresarial o, por el contrario, puede estar afectada a la empresa únicamente la parte dedicada a uso empresarial?

3) ¿Puede limitarse a la parte de un inmueble dedicada a uso empresarial la regularización de las deducciones prevista en el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva?"

8 El apartado 1 del artículo 2 de la Directiva somete al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país

por un sujeto pasivo que actúe como tal.

9 Con arreglo al apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, "se entenderá por 'entrega de bienes' la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario".

10 El punto B del artículo 13 de la Directiva establece una serie de exenciones para operaciones relativas a bienes inmuebles, entre las que se encuentran:

"g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 3 del artículo 4;

h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4".

11 El punto C del artículo 13 de la Directiva añade a tales exenciones la siguiente reserva:

"Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) [...]

b) de las operaciones contempladas en las letras [...] g) y h) del punto B.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio."

En cuanto a la primera cuestión

12 Por lo que se refiere a la primera cuestión, el Gobierno alemán hace hincapié en que el inmueble del Sr. Armbrecht constituye un bien único con arreglo al Derecho civil alemán y está inscrito como tal en el Registro de la Propiedad. Por lo tanto, concluye, tiene que ser considerado como un solo bien para la aplicación de la Directiva.

13 Ciertamente, el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva no delimita el alcance de los derechos de propiedad transmitidos, que debe determinarse según el Derecho nacional aplicable, pero el Tribunal de Justicia ha declarado que la finalidad de la Directiva, esto es, basar el sistema común del IVA en una definición uniforme de las operaciones imponibles, puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro (sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285).

14 Por consiguiente, la respuesta a la cuestión planteada, que no se refiere a los aspectos de Derecho civil de la entrega, sino a la sujeción al impuesto, no puede encontrarse en el Derecho nacional aplicable en el litigio principal.

15 Procede, pues, entender la primera cuestión como referida al problema de si, cuando un sujeto pasivo vende un bien del que había optado por reservar una parte para su uso privado, actúa, por lo que respecta a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva.

16 Del tenor del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva se desprende que para que una operación pueda estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo tiene que actuar "como tal".

17 Pues bien, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo.

18 Por consiguiente, una operación realizada con carácter privado por un sujeto pasivo no está incluida en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

19 Por otra parte, ninguna disposición de la 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 Impuesto sobre el Valor Añadido.

20 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. Este tratamiento es conforme con uno de los principios básicos de la Directiva, según el cual un sujeto pasivo únicamente tiene que soportar la carga del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando aquélla se refiera a bienes o a servicios que utilice para su consumo privado y no para sus actividades profesionales imponibles. Esta posibilidad de opción tampoco se opone a la aplicación de otra regla establecida por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), según la cual 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 Impuesto sobre el Valor Añadido es, en principio, íntegramente deducible.

21 Como puso de relieve el Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones, la división entre la parte afectada al ejercicio de las actividades empresariales y la reservada al uso privado del sujeto pasivo debe realizarse basándose en la proporción de utilización empresarial y de utilización privada durante el año de adquisición y no basándose en la distribución geográfica. Por otra parte, el sujeto pasivo ha de manifestar, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado.

22 El Gobierno alemán no puede oponer a lo expuesto que el punto C del artículo 13 de la Directiva, por permitir a los Estados miembros restringir el alcance y determinar las modalidades del ejercicio del derecho que pueden conceder a sus sujetos pasivos de optar por la tributación de las operaciones exentas en virtud de las letras g) y h) del punto B del mismo artículo, confiera al legislador alemán competencia para, en un caso como el de autos, imponer a un sujeto pasivo la tributación por la totalidad del inmueble.

23 En efecto, este enfoque es incompatible con la Directiva. Si bien el derecho de opción establecido por el punto C del artículo 13 de la Directiva permite transformar una entrega exenta en una entrega sujeta al impuesto y confiere al sujeto pasivo un derecho de deducción, no permite transformar una entrega no comprendida dentro del ámbito de aplicación del impuesto, tal como lo define la Directiva, en una entrega sujeta al impuesto.

24 Procede, pues, responder a la primera cuestión que cuando un sujeto pasivo vende un bien del que había optado por reservar una parte para su uso privado, no actúa, por lo que se refiere a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva.

En cuanto a la segunda cuestión

25 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión solicita que se dilucide, esencialmente, si, cuando un sujeto pasivo vende un bien y en el momento de su adquisición había optado por no afectar una parte de éste a su empresa, podía, durante el período en que explotó dicha empresa, deducir de las cuotas impositivas por él devengadas, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas por la totalidad del bien, con arreglo al

apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, o si, para la aplicación de dicha disposición sólo debía tenerse en cuenta la parte de dicho bien afectada a su empresa.

26 La letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva establece que, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados.

27 Sólo en la medida en que un bien se utiliza para las necesidades de las operaciones gravadas puede un sujeto pasivo deducir de las cuotas impositivas por él devengadas el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado o ingresado por dicho bien.

28 No existe discrepancia sobre el hecho de que si el sujeto pasivo decide sustraer de su patrimonio empresarial una parte de un bien, dicha porción no forma parte en ningún momento de los bienes de la empresa. Por consiguiente, no se puede considerar que el sujeto pasivo usa bienes de la empresa para necesidades privadas, a los efectos del apartado 6 del artículo 5 y de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva. De ahí resulta que dicha parte, no utilizada para efectuar prestaciones o entregas profesionales sujetas al impuesto, no está incluida en el ámbito de aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido y no debe ser tenida en cuenta para la aplicación de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva.

29 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que, cuando un sujeto pasivo vende un bien y, en el momento de su adquisición, había optado por no afectar una parte de aquél a su empresa, sólo ha de tenerse en cuenta, para la aplicación del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, la parte del bien afectada a su empresa.

En cuanto a la tercera cuestión

30 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión solicita que se dilucide si la regularización de las deducciones realizada con arreglo al apartado 2 del artículo 20 de la Directiva puede limitarse a la parte del inmueble afectada a la empresa.

31 El apartado 2 del artículo 20 de la Directiva establece lo siguiente:

"En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado."

32 Dado que, según resulta de la respuesta dada a la segunda cuestión, el derecho a la deducción, establecido por el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, sólo se aplica a la parte del bien de que se trate afectada a la empresa, la regularización de tal deducción también tiene que limitarse a esta parte del bien.

33 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que la regularización de las deducciones, efectuada con arreglo al apartado 2 del artículo 20 de la Directiva, debe limitarse a la parte del inmueble afectada a la empresa.

Decisión sobre las costas

Costas

34 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, francés, portugués y del Reino Unido, y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el 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,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 28 de abril de 1992, declara:

1) Cuando un sujeto pasivo vende un bien del que había optado por reservar una parte para su uso privado, no actúa, por lo que se refiere a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 2 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.

2) Cuando un sujeto pasivo vende un bien y, en el momento de su adquisición, había optado por no afectar una parte de aquél a su empresa, sólo ha de tenerse en cuenta, para la aplicación del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva antes citada, la parte del bien afectada a su empresa.

3) La regularización de las deducciones, efectuada con arreglo al apartado 2 del artículo 20 de la Directiva antes citada, debe limitarse a la parte del inmueble afectada a la empresa.