

|

61991J0193

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 25 DE MAYO DE 1993. - FINANZAMT MUENCHEN III CONTRA GERHARD MOHSCHKE. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: BUNDESFINANZHOF - ALEMANIA. - IVA - TRIBUTACION DEL USO PRIVADO DE UN VEHICULO DE LA EMPRESA. - ASUNTO C-193/91.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-02615

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 ° Hechos imponible ° Uso privado de un bien afectado a una empresa, adquirido sin derecho a deducción ° Sujeción al Impuesto de las prestaciones que no originan derecho a deducción y relacionadas con el mantenimiento y la utilización del bien ° Improcedencia ° Posibilidad de los particulares de invocar la disposición correspondiente

[Directiva 77/388 del Consejo, art. 6, ap. 2, letra a)]

Índice

La letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe interpretarse en el sentido de que prohíbe gravar el autoconsumo de un bien afectado a la empresa en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que este uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento y la utilización del bien sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado.

Como disposición que contiene esta prohibición, la citada disposición puede ser invocada por un sujeto pasivo ante los Tribunales nacionales competentes.

Partes

En el asunto C-193/91,

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 Muenchen III

y

Gerhard Mohsche,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris, Presidente de Sala; J.L. Murray, G.F. Mancini, F.A. Schockweiler y D.A.O. Edward, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretario: Sra. Lynn Hewlett, administrador;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, por los Sres. Ernst Roeder, Ministerialrat del Bundesministerium fuer Wirtschaft y Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor del 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 de la partes, expuestas en la vista de 8 de octubre de 1992;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de noviembre de 1992;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 18 de abril de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de julio siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva").

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un recurso interpuesto por el Sr. Mohsche contra una decisión del Finanzamt Muenchen III (en lo sucesivo, "Finanzamt") sobre la determinación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente al ejercicio 1983.

3 En 1983 el Sr. Mohsche, que ejercía la actividad de fabricante de herramientas, utilizó con fines privados un vehículo de turismo afectado a su empresa. Al determinar el Impuesto sobre el Valor Añadido que adeudaba el Sr. Mohsche por el ejercicio 1983, el Finanzamt incluyó en la base imponible una cantidad correspondiente a la amortización del vehículo y un porcentaje de algunos gastos efectuados para la utilización y el mantenimiento de este vehículo.

4 El Sr. Mohsche interpuso ante el Finanzgericht Muenchen un recurso contra la decisión del Finanzamt. Dicho órgano jurisdiccional consideró conforme a Derecho la inclusión de la amortización del vehículo en la base imponible pero afirmó que ésta no debería haber incluido algunos gastos efectuados para el mantenimiento y la utilización del vehículo, concretamente el alquiler del garaje, el impuesto sobre los vehículos de motor, el seguro y los gastos de estacionamiento, en la medida en que por estas prestaciones al Sr. Mohsche no se le había exigido el pago de impuestos ni éste había deducido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

5 El Finanzamt interpuso un recurso de casación ("Revision") ante el Bundesfinanzhof, que formuló algunas dudas respecto a si la letra b) del punto 2 del apartado 1 del artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios) de 1980 había sido correctamente adaptada al apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva. Por consiguiente, resolvió suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se hubiera pronunciado sobre las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

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

Sobre la primera cuestión

7 Respecto a la primera cuestión, procede recordar en primer lugar que, a tenor de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 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;

b) [...]"

8 A continuación, procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado que del sistema de la Sexta Directiva se desprende que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado y, en consecuencia, sólo requiere que se someta a gravamen el uso privado de dicho bien en el caso de que éste origine el derecho a la deducción del impuesto que haya gravado la adquisición del mismo (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kuehne, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 8).

9 En efecto, tal imposición de un bien afectado a la empresa que 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 Impuesto sobre el Valor Añadido del que forma parte la Sexta Directiva (véase la citada sentencia Kuehne, apartado 10).

10 Por consiguiente, procede examinar si, a los efectos de la tributación del autoconsumo de un bien afectado a la empresa y que ya haya originado derecho a deducción del impuesto que gravó su adquisición, deben tenerse en cuenta, además del uso del bien propiamente dicho, los gastos de mantenimiento o de utilización que haya efectuado el sujeto pasivo cuando dichos gastos no hayan originado derecho a deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado.

11 A este respecto procede señalar que el tenor de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva no aporta ningún elemento que aclare el alcance de los términos "uso de bienes". En efecto, estos términos, en sí, pueden interpretarse en un sentido estricto, que sólo se refiera al uso, propiamente dicho, de un bien, o en un sentido más amplio, que también comprenda las prestaciones, servicios y otros gastos correspondientes a este uso.

12 El Gobierno alemán, basándose en que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva sólo exige que el bien haya originado un derecho a deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido, señala que el uso del bien debe interpretarse en sentido amplio, comprensivo de todos los gastos relativos al mismo, independientemente de que hayan originado un derecho a deducción o no.

13 Sin embargo, este criterio es incompatible con el objetivo de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En efecto, a diferencia de las prestaciones normales, que, en principio, están sujetas al impuesto, independientemente de que los bienes y servicios utilizados para su realización hayan originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, el autoconsumo de un bien sólo está sujeto al impuesto con carácter excepcional.

14 Por consiguiente, la expresión "uso de bienes" debe interpretarse en sentido estricto: sólo comprende el uso del bien considerado en sí mismo. Así, las prestaciones accesorias de este uso no están incluidas en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

15 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que prohíbe gravar el autoconsumo de un bien afectado a la empresa en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento y la utilización del bien sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado.

Sobre la segunda cuestión

16 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si un sujeto pasivo puede invocar ante los Tribunales nacionales competentes la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, como disposición que prohíbe gravar el autoconsumo de un bien de la empresa que ya haya originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento o la utilización del bien sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado.

17 Procede recordar según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase especialmente la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53) las disposiciones de una Directiva que, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, pueden ser invocadas por los particulares frente a cualquier disposición de Derecho nacional incompatible con dicha Directiva.

18 De la respuesta a la primera cuestión se deduce que, en las circunstancias que se indican en ella, la letra a) del apartado 2 del artículo 6 contiene una prohibición de someter al Impuesto sobre el Valor Añadido el autoconsumo de un bien afectado a la empresa. Esta prohibición no está sometida a ninguna condición ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a la adopción de una medida comunitaria o nacional. Por consiguiente, puede producir efectos directos en las relaciones jurídicas entre los Estados miembros y sus justiciables.

19 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que un sujeto pasivo puede invocar ante los Tribunales nacionales competentes lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, como disposición que prohíbe gravar el autoconsumo de un bien de la empresa que ya haya originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento o la utilización del bien sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado.

Decisión sobre las costas

Costas

20 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán 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 (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 18 de abril de 1991, declara:

1) La letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que prohíbe gravar el autoconsumo de un bien afectado a la empresa en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento y la utilización del bien sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado.

2) Un sujeto pasivo puede invocar ante los Tribunales nacionales competentes lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, como disposición que prohíbe gravar el autoconsumo de un bien de empresa que ya haya originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento o la utilización del bien sin posibilidad de deducción, por parte del sujeto pasivo, del impuesto soportado.