

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 13 de diciembre de 2007 1(1)

Asunto C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

contra

Skatteministeriet

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Højesteret (Dinamarca)]

«IVA – Prorrata de deducción – Venta de vehículos de una sociedad de leasing al finalizar los contratos de arrendamiento financiero – Concepto de “bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa”»

1. El presente procedimiento prejudicial tiene por objeto determinar los derechos de deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una sociedad de leasing que ejerce una doble actividad; por una parte, el arrendamiento-venta de vehículos automóviles y, por otra, la prestación de servicios financieros.
2. En la medida en que únicamente la primera de estas actividades está sujeta al IVA, la sociedad en cuestión solamente puede deducir el impuesto que ha pagado con ocasión de la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el ejercicio de sus actividades profesionales, proporcionalmente a la cuantía del volumen de negocios de sus actividades gravadas por el impuesto con relación a su volumen de negocios total.
3. Se trata de saber, en el litigio principal, si la cuantía del volumen de negocios correspondiente a la venta de los vehículos al finalizar el arrendamiento financiero debe tomarse en consideración al calcular la prorrata de deducción.
4. Esta cuestión tiene su origen en el hecho de que el artículo 19 de la Directiva 77/388/CEE, (2) que fija las modalidades de cálculo de esta prorrata, dispone, en su apartado 2, que para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa.
5. El órgano jurisdiccional remitente interroga así al Tribunal de Justicia a fin de conocer si el concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva debe entenderse en el sentido de que engloba los bienes que compra una empresa de leasing a fin de arrendarlos y posteriormente revenderlos en la fecha de expiración de los contratos de

arrendamiento financiero.

6. En las presentes conclusiones, expondremos que este concepto debe entenderse, a nuestro parecer, en el sentido de que no engloba los bienes que compra una empresa a fin de arrendarlos y revenderlos posteriormente, dado que la venta de estos bienes al finalizar el arrendamiento forma parte integrante de la actividad económica habitual de esta empresa.

I. Marco jurídico

A. Sexta Directiva

7. El IVA es un impuesto sobre el consumo cuya aplicación pretende ser general respecto de bienes y servicios. El sistema comunitario del IVA consiste en aplicar a los bienes y servicios un impuesto exactamente proporcional al precio de esos bienes y servicios, exigible en cada una de las operaciones realizadas en cada fase del proceso de producción o de distribución, si bien sólo debe gravar al consumidor final.

8. Con el fin de permitir que los sujetos pasivos, quienes se encargan de su recaudación, no soporten su carga, la Sexta Directiva prevé un mecanismo de deducción destinado a asegurar la «neutralidad» del impuesto respecto de éstos. Los sujetos pasivos están así autorizados a deducir del impuesto recaudado a sus clientes, y del cual son deudores con respecto al Estado miembro, el IVA que han soportado anteriormente en la adquisición de bienes y servicios necesarios para el ejercicio de su actividad profesional.

9. El derecho a deducción supone, sin embargo, que el sujeto pasivo utiliza esos bienes o servicios para actividades que están sujetas al IVA. La Sexta Directiva contiene varias disposiciones tendentes a garantizar la aplicación de este sistema cuando un sujeto pasivo usa un mismo bien o servicio tanto con para sus actividades gravadas como para sus actividades exoneradas. Estas disposiciones ponen en práctica el objetivo enunciado en el decimosegundo considerando de la Sexta Directiva, a tenor del cual el régimen de las deducciones debe armonizarse en la medida en que tiene una incidencia sobre el nivel real de percepción, y el cálculo de la prorrata de deducción debe efectuarse de manera similar en todos los Estados miembros.

10. El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva dispone que cuando un sujeto pasivo utilice bienes y servicios para efectuar indistintamente operaciones gravadas, con derecho a deducción, y operaciones exentas de IVA, que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. Según ese mismo artículo, esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, de conformidad con las disposiciones del artículo 19 de la Sexta Directiva.

11. El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción [...];
- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el

numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción [...];

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.»

12. El artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, que constituye el centro del presente procedimiento prejudicial, enuncia lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras o a las enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, siempre que se trate de operaciones accesorias. Cuando los Estados miembros hagan uso de la posibilidad prevista en el apartado 5 del artículo 20 de no exigir la regularización para los bienes de inversión, podrán incluir el producto de la venta de estos bienes en el cálculo de la prorrata de deducción.»

13. El artículo 20 de la Sexta Directiva fija reglas relativas a la regularización de las deducciones. Dispone:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros [...]

2. 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.

[...]

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá extenderse hasta veinte años.

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. [...]

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

– definir la noción de bienes de inversión;

[...]

5. Si en un Estado miembro, la aplicación de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 diese un resultado insignificante, dicho Estado podrá proceder, sin perjuicio de la consulta [del comité del IVA], a su no aplicación, habida cuenta de la incidencia global del impuesto en el Estado miembro de que se trate y de la necesidad de simplificaciones administrativas y siempre que no se deriven de ello distorsiones de la competencia.

[...]»

B. *Derecho nacional*

14. Los artículos 17, apartado 5, y 19, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva han sido incorporados al Derecho danés mediante el artículo 38, apartado 1, de la Ley de 18 de mayo de 1994. Este artículo está redactado como sigue:

«Respecto de bienes y servicios que una empresa registrada utiliza tanto para actividades que dan derecho a deducción en virtud del artículo 37 como para otras actividades en su empresa, puede practicarse una deducción respecto de aquella parte del impuesto que sea proporcional a la cuantía del volumen de negocios de la parte de la actividad que tiene que registrarse. Se excluirán del cálculo de la cuantía del volumen de negocios las cantidades accesorias a la entrega de bienes de inversión utilizados en la empresa. Se considerarán “bienes de inversión” la maquinaria, equipos y bienes de empresa similares cuyo precio de venta, excluido el IVA en virtud de esta Ley, sea superior a 50.000 DKK (desde 1996, 75.000 DKK) [...]»

II. **Los hechos del litigio principal**

15. La sociedad BG Erhvervsfinans A/S, (3) a la que pertenecen las sociedades filiales Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S, ejerció entre los años 1995 a 1998 una actividad importante de arrendamiento financiero bajo la forma de arrendamiento-venta, principalmente de vehículos. Prestó igualmente servicios financieros.

16. La actividad de leasing consistía en el arrendamiento financiero de vehículos, normalmente durante 36 meses, y posteriormente en la venta de estos vehículos al expirar el arrendamiento. El volumen de negocios que se preveía alcanzar con esta venta se tomaba en cuenta para fijar el alquiler, pues la compra y venta de dichos vehículos estaba organizada de forma profesional y sistemática. Así, en 1998, Erhvervsfinans dio en arrendamiento financiero 4.500 vehículos y vendió más de 600.

17. El arrendamiento financiero de vehículos y su venta constituyen actividades que están sujetas al IVA. Por el contrario, los servicios financieros están exentos de este impuesto según lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva.

18. Entre los años 1995 a 1998, Erhvervsfinans afrontó gastos generales, relativos a sus locales profesionales, su mobiliario de oficina, su parque informático, su sistema telefónico, la verificación de sus cuentas, etc., por los cuales pagó el IVA. Por consiguiente, debió calcular la prorrata de su derecho a deducción de este impuesto, según las disposiciones de los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 2, de la Sexta Directiva.

19. En el marco de este cálculo, Erhvervsfinans había incluido el volumen de negocios realizado por la venta de vehículos en su volumen de negocios anual, estimando que esta venta constituía una venta normal de bienes.

20. Mediante decisión de 17 de noviembre de 1999, las autoridades fiscales danesas consideraron que los vehículos vendidos a la expiración del arrendamiento financiero constituían «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa», de modo que el volumen de negocios obtenido por la venta de los mismos debía excluirse del cálculo de la prorrata de deducción. Dicha decisión dio lugar a una reducción de esta prorrata.

21. Erhvervsfinans interpuso recurso contra dicha decisión ante el Landsskatteret (tribunal económico-administrativo nacional), que estimó su pretensión. Este órgano jurisdiccional estimó que los vehículos arrendados se adquirieron con la finalidad de ser dados en arrendamiento

financiero y ser vendidos, al término del período de arrendamiento, a terceros o, eventualmente, al arrendatario financiero. Dicho órgano jurisdiccional dedujo de ello que debía considerarse que la venta de los vehículos arrendados formaba parte naturalmente de la actividad de Erhvervsfinans, de manera que esos vehículos no podían ser calificados de «bienes de inversión» en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva.

22. Contra esta resolución, el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda) interpuso recurso de apelación ante el Østre Landsret, que estimó el recurso y declaró de que los vehículos destinados al arrendamiento financiero constituían bienes de inversión en el sentido de la disposición anteriormente mencionada.

23. Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S, filiales de Erhvervsfinans, interpusieron a continuación ante el Højesteret un recurso contra la decisión del Østre Landsret.

24. En este contexto, el Højesteret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la expresión “bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa”, que figura en el artículo 19, apartado 2, de la [Sexta Directiva], en el sentido de que comprende los bienes que compra una empresa de arrendamiento financiero con la finalidad, por una parte, de arrendarlos y, por otra, de revenderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento financiero?»

III. Análisis

25. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el volumen de negocios resultante de la venta habitual de bienes, tales como los vehículos arrendados por Erhvervsfinans, debe incluirse o no en el cálculo de la prorrata de deducción.

26. La pieza clave de la respuesta a esta cuestión aparece muy claramente. Si el Tribunal acepta que este volumen de negocios debe incluirse en el cálculo, se añade al numerador y al denominador de la fracción que sirve para determinar esta prorrata, lo que tendrá por efecto aumentar el resultado de ésta y, por tanto, los derechos a deducción del sujeto pasivo.

27. El Gobierno danés, que se opone a esta solución, estima que los bienes que una empresa de arrendamiento financiero compra con el fin de arrendarlos y posteriormente revenderlos, deben considerarse «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa», en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, por los siguientes motivos.

28. Según este Gobierno, esta disposición debe ser puesta en relación con el artículo 20, apartado 4, de la Sexta Directiva, a tenor del cual los Estados miembros pueden definir la noción de «bienes de inversión». Este concepto debería así tener el mismo contenido en toda esta Directiva, como lo confirma, en su opinión, la remisión que el artículo 19, apartado 2, última frase, hace al artículo 20, apartado 5, de ésta. Los Estados miembros podrían así definir el concepto de «bienes de inversión» tanto en el marco del artículo 19 como en el del artículo 20 de dicha Directiva.

29. Este análisis está corroborado, según dicho Gobierno, por la sentencia de 1 de febrero de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, (4) en la cual el Tribunal de Justicia interpretó el concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 17 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo. (5) Juzgó que los criterios determinantes de este concepto residían en la durabilidad de la utilización de los bienes en cuestión, así como en las prácticas de amortización de su coste de adquisición y que los Estados miembros disponían de cierto margen de apreciación para definir el

contenido de cada uno de estos criterios.

30. El Gobierno danés sostiene que los vehículos arrendados del caso que nos ocupa, responden a dichos criterios. Expone igualmente que no cabría hacer otra distinción entre tales bienes de inversión y mercancías, tal y como lo solicitan Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S.

31. Finalmente, dicho Gobierno alega que su posición es conforme al objeto del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, así como a los trabajos preparatorios que condujeron a la adopción de esta disposición.

32. En consecuencia, el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva está dirigido a garantizar que la venta de activos de elevado valor y de carácter duradero no falsee la prorrate de deducción. Aunque ya esté decidido, en el momento de la compra de tales activos, que éstos se venderán después de haber sido utilizados, la inclusión del precio de venta en el cálculo de la prorrate de deducción es susceptible de falsear esta prorrate.

33. Las ventas de tales activos, según afirma, son transacciones aisladas que gravan de manera limitada los recursos de la empresa con relación a la explotación corriente. Si se incluyera una cantidad importante, como precio de venta, en el cálculo de la prorrate de deducción, después de que el elemento de activo en cuestión hubiera sido utilizado en la empresa durante varios años, ello falsearía la prorrate de deducción, ya que el importe de la venta no reflejaría la imputación real de esta operación sobre los recursos de ésta.

34. En lo relativo a los trabajos preparatorios del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, éstos demuestran que la intención de la Comisión de las Comunidades Europeas era precisamente hacer abstracción de todas las cuantías de volúmenes de negocios relativas a los bienes de inversión, independientemente de saber si las ventas de bienes de inversión se referían a una actividad profesional ejercida de modo habitual por el sujeto pasivo.

35. No comparto este análisis. Al igual que las partes recurrentes en el litigio principal y la Comisión, soy de la opinión de que el concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa», contemplado en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, no cubre los bienes adquiridos por una empresa a fin de arrendarlos y después venderlos, cuando la venta al expirar los contratos de arrendamiento forma parte integrante de la actividad económica habitual del sujeto pasivo.

36. Baso mi postura en la economía del sistema de deducción del que esta disposición forma parte, así como en el objetivo de ésta.

37. Con carácter preliminar, hay que señalar que la lectura de los términos «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa», citados en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, no permite responder a la cuestión del órgano jurisdiccional remitente.

38. Consta igualmente que el concepto de bienes de inversión no se define en este artículo ni en ninguna otra disposición de la Sexta Directiva.

39. En efecto, el artículo 20, apartado 4, de esta Directiva dispone que los Estados miembros pueden definir la noción de bienes de inversión por aplicación de los apartados 2 y 3 del mismo artículo. Sin embargo, al contrario que el Gobierno danés, estimo que la puesta en relación del artículo 19, apartado 2, tercera frase, de la Sexta Directiva con el artículo 20, apartado 5, de ésta no permite interpretar el artículo 20, apartado 4, de dicha Directiva en un sentido contrario a su tenor literal.

40. En efecto, es únicamente por aplicación de los apartados 2 y 3 del artículo 20 de la Sexta Directiva, relativo a la regularización de las deducciones, que el apartado 4 de este artículo remite a cada Estado miembro el cuidado de definir el concepto de bienes de inversión. Esta posibilidad no podría, pues, extenderse en el marco del artículo 19 de la Sexta Directiva, que se refiere al cálculo de la prorrata de deducción, sin desconocer el tenor claro y preciso del artículo 20, apartado 4, de ésta.

41. Tal extensión del alcance de esta última disposición iría igualmente en contra del objetivo perseguido por el artículo 19 de la Sexta Directiva, como se expone en el decimosegundo considerando de ésta, en cuyos términos el cálculo de la prorrata de deducción debe efectuarse de manera similar en todos los Estados miembros.

42. Además, el derecho de los Estados miembros a definir el concepto de bienes de inversión en el sistema de regularización de las deducciones, previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva, no está privado de efecto útil ni tampoco es cuestionado por el hecho de que el concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 19 de la misma Directiva deba tener un contenido autónomo y uniforme en el conjunto de la Comunidad Europea.

43. En efecto, el artículo 20 de la Sexta Directiva tiene por objeto permitir corregir las inexactitudes al calcular las deducciones de las que se ha beneficiado el sujeto pasivo. Este artículo es aplicable, en particular cuando, con posterioridad a la declaración efectuada por el sujeto pasivo, (6) se han modificado los elementos inicialmente tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones. Tal puede ser el caso, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo, que ha adquirido un bien para el ejercicio de una actividad sujeta al impuesto y que ha procedido a la deducción de la totalidad del IVA que gravó la adquisición de ese bien, lo utiliza posteriormente, en su totalidad o en parte, para una actividad exenta.

44. La probabilidad de tal modificación de la afectación de un bien es más importante en relación a los bienes de inversión, porque pueden ser utilizados por el sujeto pasivo durante varios años. Esto es por lo que el artículo 20 de la Sexta Directiva insta un sistema de regularización particular en lo concerniente a dichos bienes.

45. Así prevé, en su apartado 2, que la deducción efectuada inicialmente puede regularizarse durante un período de cinco años para los bienes mobiliarios y de veinte años como máximo para los inmobiliarios. Define también las modalidades de cálculo de esta regularización. Regula igualmente en su apartado 3 el caso en el que el bien de inversión en cuestión sale del patrimonio del sujeto pasivo antes de que termine el período aplicable, reemplazando la regularización anual por una sola regularización, fundada en la presunta utilización de ese bien durante el período que resta por transcurrir.

46. Cabe suponer, a la vista de la argumentación del Gobierno danés que, en las disposiciones de Derecho nacional relativas a la regularización de las deducciones, adoptadas a fin de transponer el artículo 20 de la Sexta Directiva, bienes como los vehículos comprados por el sujeto pasivo se consideran bienes de inversión. Esta calificación, aplicable cuando se trata de proceder a una regularización de las deducciones, no se cuestiona por la toma en consideración, en el cálculo de la prorrata de deducción prevista en el artículo 19 de dicha Directiva, del volumen de negocios relativo a la venta habitual de vehículos al término de su arrendamiento.

47. En efecto, el hecho de que vehículos adquiridos para ser arrendados y posteriormente vendidos en el marco de la actividad habitual del sujeto pasivo sean excluidos del concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 19 de la Sexta Directiva no impide que las autoridades fiscales danesas puedan proceder a la regularización de la deducción del IVA que

gravó vehículos adquiridos por el sujeto pasivo si se comprueba que estos vehículos durante su presencia en el seno de la empresa y contrariamente a lo previsto en el momento de su adquisición, ya no estaban afectados a la actividad de arrendamiento financiero, sometida al impuesto, sino a una actividad exenta.

48. En otros términos, el hecho de que vehículos adquiridos para ser arrendados y posteriormente vendidos en el marco de la actividad habitual del sujeto pasivo sean excluidos del concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 19 de la Sexta Directiva no tiene incidencia en la calificación de «bienes de inversión» en el sentido del artículo 20 de ésta en lo relativo a vehículos que hayan sido objeto de un cambio de afectación.

49. Finalmente, la cuestión de la aplicación de la regularización de deducciones a los vehículos adquiridos por el sujeto pasivo para ser arrendados y posteriormente vendidos a la expiración del arrendamiento no se plantea *a priori*, ya que estos vehículos solamente han sido utilizados por el sujeto pasivo para el ejercicio de una actividad sujeta al impuesto.

50. De ello se desprende que el sistema de regularización de las deducciones, previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva, y el derecho de los Estados miembros a definir el concepto de bienes de inversión en el marco de ese sistema no se ven comprometidos por el hecho de que el concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 19 de la Sexta Directiva deba recibir una interpretación autónoma y uniforme en la Comunidad.

51. Del mismo modo, no me parece que vaya en contra de mi análisis la facultad otorgada a los Estados miembros, en el artículo 19, apartado 2, última frase, de la Sexta Directiva, de incluir el producto de la cesión de los bienes de inversión en el cálculo de la prorrata de deducción cuando hacen uso de la posibilidad prevista en el artículo 20, apartado 5, de ésta.

52. En efecto, esta disposición prevé una posibilidad de excepción a la regla según la cual el volumen de negocios correspondiente a la venta de bienes de inversión no se toma en consideración en el cálculo de la prorrata de deducción. Esta disposición no permitiría extender el campo de aplicación del artículo 19, apartado 2, frases primera y segunda, de la Sexta Directiva, que cita las operaciones cuyo resultado debe ser excluido del cálculo de la prorrata de deducción.

53. Finalmente, en contra de la opinión del Gobierno danés, consideramos que la interpretación del concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 17 de la Segunda Directiva, dada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, antes citada, no es pertinente para responder a la cuestión examinada.

54. Ciertamente, esta interpretación se puede trasladar en el marco del artículo 19 de la Sexta Directiva, teniendo en cuenta los puntos comunes que unen esta disposición con el artículo 17 de la Segunda Directiva. Este artículo 17 disponía, en efecto, que los Estados miembros tenían la facultad de «excluir a los bienes de inversión» del régimen de deducciones previsto en el artículo 11 de la Segunda Directiva, según el cual, todo el sujeto pasivo está autorizado a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios adquiridos para las necesidades de su empresa.

55. El artículo 17 de la Segunda Directiva, como el artículo 19 de la Sexta Directiva, preveía así las condiciones en las que los bienes de inversión debían ser tomados en consideración en el régimen de deducciones destinado a asegurar la neutralidad del sistema del IVA para un sujeto pasivo. (7) Sin embargo, lo que estaba en juego en la solicitud de interpretación del concepto de bienes de inversión, presentada al Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, antes citada, era muy diferente a lo tratado en el presente procedimiento.

56. En efecto, en ese asunto, el órgano jurisdiccional remitente se encontraba confrontado con la normativa neerlandesa adoptada sobre la base del artículo 17 de la Segunda Directiva, según la cual el Reino de los Países Bajos había previsto que únicamente podía deducirse el 67 % del IVA devengado en la compra de «medios de explotación». El Gobierno neerlandés, tal como se desprendía de la exposición de motivos de esta normativa, quería excluir del derecho a deducción, englobándolos en el concepto de «medios de explotación de la empresa», todos los bienes utilizados para el funcionamiento de ésta, incluido el pequeño equipamiento.

57. Verbond van Nederlandse Ondernemingen, considerando que este concepto de «medios de explotación de la empresa» era más amplio que el de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 17 de la Segunda Directiva, había deducido el IVA devengado en el momento de la adquisición de una pinza de cartas y de tarjetas de respuesta para participaciones en reuniones.

58. El órgano jurisdiccional remitente se enfrentaba, pues, a la cuestión de saber si tales bienes debían considerarse o no bienes de inversión, pudiendo ser excluidos del derecho a deducción. A este efecto, solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre si este concepto debía entenderse en el sentido de que se refería a los bienes cuyo coste de adquisición no se contabiliza como gasto corriente, sino que es repartido entre más de un ejercicio.

59. En este contexto el Tribunal de Justicia respondió que el concepto de bienes de inversión «se refiere a los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino amortizados en el curso de varios ejercicios». (8) Igualmente en este marco añadió que los Estados miembros disfrutaban de cierto margen de apreciación en cuanto a las exigencias que deben satisfacerse con relación a la durabilidad y al valor de los bienes, así como a las reglas de amortización que se deben aplicar. (9)

60. Se trataba pues, en la sentencia Verbond van Nederlandse Ondernemingen, antes citada, de permitir al órgano jurisdiccional remitente determinar si el material de oficina de poco valor podía ser considerado como bien de inversión susceptible de ser excluido del derecho a deducción del IVA previsto por la Segunda Directiva. En aquella sentencia, el Tribunal de Justicia no se enfrentaba a bienes que, como en el litigio principal, son comprados para ser arrendados durante un período determinado y posteriormente, de manera regular, vendidos al terminar éste.

61. En otros términos, si en virtud de los criterios elaborados por el Tribunal de Justicia en la sentencia Verbond van Nederlandse Ondernemingen, antes citada, los vehículos comprados por una empresa para el ejercicio de sus actividades económicas pueden constituir bienes de inversión en el sentido del artículo 19 de la Sexta Directiva, no puede deducirse de estos criterios que dichos vehículos tengan esta calificación, pues su venta, al expirar los contratos de arrendamiento, forma parte integrante de la actividad regular del sujeto pasivo.

62. Por esta razón considero que la interpretación del concepto de bienes de inversión efectuada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Verbond van Nederlandse Ondernemingen, antes citada, no permite responder a la cuestión planteada por el Højesteret.

63. A falta de indicación determinante en el contenido de la Sexta Directiva así como en la jurisprudencia, es en atención a la economía del sistema de deducción del que forma parte el concepto de bienes de inversión y a su objetivo que, conforme a una jurisprudencia constante, conviene determinar el sentido y el alcance de este concepto para la solución del litigio principal. (10)

64. De conformidad con una jurisprudencia constante, el régimen de deducción instituido por la

Sexta Directiva está dirigido a garantizar la neutralidad del sistema común del IVA. Así, este régimen tiene por objeto exonerar enteramente al sujeto pasivo de la carga del IVA que ha devengado en el marco de sus actividades sujetas a este impuesto. (11)

65. Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes y servicios para el ejercicio, a la vez, de actividades gravadas y exoneradas, los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva tienen como fin permitirle deducir enteramente la parte del IVA que haya gravado la adquisición de estos bienes y servicios que se supone corresponde a la proporción en la cual son utilizados para sus actividades gravadas.

66. Instaurando el sistema de prorata de deducción en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva, el legislador comunitario ha supuesto que la parte en la que estos bienes y servicios afectados a un uso mixto se utilizan, respectivamente, para las actividades gravadas y las actividades exoneradas es proporcional al volumen de negocios de cada una de estas dos categorías de actividades.

67. Es así que el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva prevé que la prorata de deducción del IVA que haya gravado la adquisición de dichos bienes y servicios resulta de una fracción, cuyo numerador es el volumen de negocios correspondiente a las operaciones gravadas y el denominador el volumen de negocios total.

68. La exclusión, en el marco de ese cálculo, del volumen de negocios correspondiente a la venta de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa», prevista en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, recobra entonces su pleno sentido. El producto de la venta de tales bienes debe ser excluido de dicho cálculo porque esta venta reviste, en principio, un carácter excepcional o, por lo menos, inhabitual. Por consiguiente, no necesita una utilización de los bienes y servicios de uso mixto de una manera que sea proporcional al volumen de negocios que genera. La inclusión de este volumen de negocios en el cálculo de la prorata de deducción falsearía pues el resultado de ésta, en el sentido de que no reflejaría la parte respectiva de utilización de los bienes y servicios afectados a un uso mixto para las actividades gravadas y las actividades exoneradas.

69. Este análisis se encuentra corroborado por la sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, (12) en la que el Tribunal de Justicia explicó los motivos por los cuales el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva prevé igualmente que, para el cálculo de la prorata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios correspondiente a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras. Según el Tribunal de Justicia, si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen un vínculo con una actividad imponible debieran ser incluidos en el denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorata, incluso cuando la obtención de tales resultados no implicara ningún empleo de bienes o de servicios por los que se devengara el IVA o, cuando menos, sólo implicara una utilización muy limitada, el cálculo de la deducción estaría falseado.

70. La exclusión del volumen de negocios correspondiente a la venta de bienes de inversión, igual que la del volumen de negocios generado por operaciones accesorias, están justificadas por el hecho de que tales operaciones no corresponden a la actividad habitual del sujeto pasivo.

71. Esta justificación, como destacan las demandantes en el litigio principal, estaba además claramente expresada en la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva del Consejo, presentada por la Comisión el 29 de junio de 1973. (13)

72. El concepto de «bienes de inversión» contemplado en el artículo 19 de la Sexta Directiva no debe, pues, incluir bienes cuya adquisición y posterior venta son parte integrante de la actividad

habitual del sujeto pasivo sujeta al IVA. En efecto, cuando esta adquisición y esta venta forman parte de la actividad habitual, requieren la utilización de los bienes y de los servicios adquiridos por el sujeto pasivo para el ejercicio de sus actividades gravadas. Por tanto, el volumen de negocios correspondiente a la venta de tales bienes debe tomarse en consideración en el cálculo de la prorrata de deducción a fin de que ésta pueda reflejar las actividades regulares del sujeto pasivo y, por tanto, la parte de utilización para las actividades gravadas de bienes y servicios afectados a un uso mixto. En su defecto, esta parte de utilización no permitiría al sujeto pasivo obtener el reembolso del IVA al que tiene derecho, como tampoco se llegaría a alcanzar el objetivo de neutralidad del sistema comunitario de IVA.

73. En el litigio principal, de las indicaciones proporcionadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la compra y la venta de los vehículos dados en arrendamiento financiero estaban organizadas de manera profesional y sistemática y que el producto esperado de la venta se tomaba en consideración a la hora de fijar el precio del arrendamiento. De ello se infiere que la venta de estos vehículos no presentaba el carácter de una actividad accesorio, sino que constituía una actividad habitual y regular. El número de vehículos vendidos por Erhvervsfinans en 1998, como señala la Comisión, confirma este análisis.

74. En estas condiciones, parece indiscutible que los gastos generales afrontados por esta empresa para sus locales profesionales, su mobiliario de oficina, su parque informático, su sistema telefónico, la verificación de sus cuentas, etc., han servido igualmente para la realización de estas ventas. Parece, pues, justificado que el volumen de negocios correspondiente a las mismas se tome en consideración al calcular la prorrata de deducción a fin de que el sujeto pasivo sea efectivamente descargado de la parte del IVA que grava los gastos generales que hayan servido para el ejercicio de la actividad gravada.

75. Por ello propongo responder a la cuestión examinada que la expresión «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa», que figura en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no comprende los bienes que compra una empresa de arrendamiento financiero con la finalidad, por una parte, de arrendarlos y por otra, de revenderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento financiero, por cuanto la venta de estos bienes a la expiración del arrendamiento forma parte integrante de las actividades económicas habituales de esta empresa.

IV. Conclusión

76. En vista de las consideraciones anteriores, propongo que se responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Højesteret:

«La expresión “bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa”, que figura en el artículo 19, apartado 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, debe interpretarse en el sentido de que no comprende los bienes que compra una empresa de arrendamiento financiero con la finalidad, por una parte, de arrendarlos y, por otra, de revenderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento financiero, por cuanto la venta de estos bienes a la expiración del arrendamiento forma parte integrante de las actividades económicas habituales de esta empresa».

1 – Lengua original: francés.

2 – Sexta Directiva 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»).

3 – En lo sucesivo, «Erhvervsfinans».

4 – 51/76, Rec. p. 113.

5 – Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»). En virtud del artículo 17 de esta Directiva, los Estados miembros tenían la posibilidad de excluir por un período transitorio, total o parcialmente, los bienes de inversión del régimen de deducciones.

6 – Sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039), apartado 25.

7 – Véase igualmente en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec. p. I-11087), apartado 55.

8 – Apartado 12.

9 – Apartado 17.

10 – Véase, en particular, la sentencia de 15 de julio de 2004, Harbs (C-321/02, Rec. p. I-7101), apartado 28 y jurisprudencia citada. Véase, como ejemplo de aplicación reciente, la sentencia de 25 de octubre de 2007, CO.GE.P (C-174/06, Rec. p. I-0000), apartado 30.

11 – Sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513), apartado 10.

12 – C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 21.

13 – 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 (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento nº 11/73). Según esta propuesta, el artículo 19, apartado 2, estaba justificado así: «Los elementos contemplados en este apartado deben excluirse del cálculo de la prorrata, a fin de evitar que puedan falsear el significado real en la medida en que tales elementos no reflejan la actividad profesional del sujeto pasivo. Tal es el caso de ventas de bienes de inversión y de operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, es decir, que sólo tienen una importancia secundaria o accidental con relación al volumen de negocios global de la empresa. Estas operaciones únicamente están además excluidas cuando no tienen relación con la actividad profesional habitual del sujeto pasivo» (p. 20).