

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 22 de diciembre de 2008 1(1)

**Asunto C-515/07**

**Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie**

**contra**

**Staatssecretaris van Financiën**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«Artículos 6, apartado 2, párrafo primero, y 17 de la Sexta Directiva del IVA – Bienes y servicios utilizados en parte para las necesidades de la empresa y en parte para actividades no económicas – Concepto de “fines ajenos a la empresa” – Integración en el patrimonio profesional del sujeto pasivo – Posibilidad de deducción inmediata e íntegra del IVA relativo a la compra de bienes y de servicios distintos de los bienes de inversión»

**I. Introducción**

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) pregunta en esencia al Tribunal de Justicia si el derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado es aplicable no sólo a la adquisición de bienes de inversión, sino que puede hacerse extensivo a la de otros bienes y servicios utilizados tanto para operaciones profesionales por las que se repercute el impuesto como para otros fines, es decir, para la realización, por el sujeto pasivo, de actividades de carácter no económico, consideradas, por el órgano jurisdiccional remitente, como fines ajenos a la empresa. En caso de respuesta afirmativa, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de las modalidades de aplicación de dicho derecho de deducción.

**II. Marco jurídico comunitario**

2. El artículo 2, apartado 1, 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) en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (3) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), somete al IVA «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», es decir, cuando dicha persona efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible. (4)

3. El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva asimila a las

prestaciones de servicios a título oneroso «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».

4. El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva asimila a las prestaciones a título oneroso las «prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa».

5. En virtud del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor el IVA debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.

6. A tenor del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones 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.

7. El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva dispone:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

8. El artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva establece que, 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. 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. Esta disposición señala también que, no obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien. En particular, añade que 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.

### **III. Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9. La Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (en lo sucesivo, «VNLTO»), parte demandante en el litigio principal, promueve los intereses del sector agrícola en las provincias de Groningen, Friesland, Drenthe y Flevoland. Sus miembros, es decir, empresarios de dicho sector,

abonan una cuota. Excepción hecha de la defensa de los intereses generales de sus miembros, la VNLTO presta una serie de servicios individuales tanto en beneficio de sus miembros como de terceros por los que factura una remuneración independiente.

10. Ha quedado acreditado que la VNLTO debe ser considerada como sujeto pasivo del IVA en lo que respecta a las prestaciones de servicios individuales realizadas a cambio de una remuneración y que las cuotas que se destinan a la defensa de los intereses generales de sus miembros no constituyen una remuneración a efectos del IVA.

11. Durante el año 2000, la VNLTO compró bienes y servicios que utilizó tanto para sus actividades económicas sujetas al IVA a tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva como para sus actividades relativas a la defensa de los intereses generales de sus miembros que no guardan relación con las primeras. La VNLTO solicitó una deducción de las cuotas de IVA soportadas con respecto a dichos bienes y servicios, entre los que figuran los relacionados con sus actividades relativas a la defensa de los intereses generales de sus miembros.

12. El inspector fiscal denegó la deducción solicitada y giró a la VNLTO una liquidación complementaria. En el marco de dicha liquidación, se realizó una imputación de las cuotas de IVA soportadas en relación con las actividades relativas a la defensa de los intereses generales de los miembros, en proporción a los ingresos de la VNLTO generados por dichas actividades. La reclamación de la VNLTO contra dicha liquidación complementaria fue desestimada, al igual que, posteriormente, el recurso interpuesto contra la resolución adoptada sobre la reclamación. En su sentencia, el Gerechtshof Leeuwarden consideró que la defensa general de los intereses de los miembros no constituía la prolongación directa, duradera y necesaria de las actividades económicas de la VNLTO y que, en consecuencia, ésta no puede deducir el IVA que le ha sido facturado en la medida en que los bienes y los servicios controvertidos han sido utilizados en el marco de la defensa de los intereses generales de sus miembros.

13. El Hoge Raad der Nederlanden, que conoció del litigio en última instancia, hace referencia a la sentencia Charles y Charles-Tijmens, (5) según la cual los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva se oponen a una legislación nacional que no permite a un sujeto pasivo afectar a su empresa la totalidad de un bien de inversión utilizado en parte para las necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta y, en su caso, deducir de manera íntegra e inmediata el IVA soportado por la adquisición de tal bien. El órgano jurisdiccional remitente señala que no alberga ninguna duda razonable de que la sentencia Charles y Charles-Tijmens, antes citada, es aplicable asimismo en el supuesto de una persona jurídica que, como en el caso de autos, paralelamente a sus actividades económicas, ejerce actividades que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. En ese caso y en la medida en que los bienes adquiridos constituyan bienes de inversión, el órgano jurisdiccional remitente señala que la VNLTO tiene derecho a la deducción de la totalidad del IVA contabilizado en concepto de gastos generales, pero los documentos obrantes en autos en el litigio principal no permiten determinar la parte del IVA deducido que se refiere a los bienes de inversión. En cambio, el Hoge Raad der Nederlanden considera que existen dudas acerca de la aplicación extensiva del fallo de la sentencia Charles y Charles-Tijmens, antes citada, a la situación de los bienes distintos de los bienes de inversión y a la de los servicios. El órgano jurisdiccional remitente se plantea también la cuestión de si el sujeto pasivo tiene derecho a afectar al patrimonio de su empresa los bienes distintos de los bienes de inversión y los servicios, de modo que pueda deducir inmediatamente la totalidad del IVA abonado por la adquisición de dichos bienes y de dichos servicios, aunque éstos sean parcialmente utilizados en el marco de actividades que no guarden ninguna relación con las prestaciones gravadas con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.

14. En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y

plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 1, 2 y 6, de la [Directiva] en el sentido de que permiten que un sujeto pasivo afecte a su empresa no sólo bienes de inversión, sino también todos los bienes y servicios que son utilizados tanto para las necesidades de la empresa como para fines ajenos a ésta y que deduzca íntegra e inmediatamente el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios?»

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, la aplicación del artículo 6, apartado 2, de la [Directiva] en relación con bienes y servicios que no sean bienes de inversión, ¿implica que la percepción del IVA tiene lugar una sola vez en el período impositivo en el que se disfruta de la deducción por estos bienes y servicios, o debe tener lugar en los períodos impositivos sucesivos? De ser este último el caso, ¿cómo se debe determinar la base imponible para dichos bienes y servicios que no son objeto de amortización?»

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

15. De conformidad con el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia, presentaron observaciones escritas los Gobiernos neerlandés, alemán, portugués y del Reino Unido, así como la Comisión. Dichas partes fueron también oídas en la vista celebrada el 16 de octubre de 2008, con excepción de la República Federal de Alemania y de la República Portuguesa, que no estuvieron representadas.

#### **V. Análisis**

16. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si un sujeto pasivo puede, con arreglo a los artículos 6, apartado 2, y 17 de la Sexta Directiva, afectar a su empresa no sólo los bienes de inversión, sino también todos los bienes y servicios utilizados tanto para las necesidades de la empresa como para fines ajenos a ésta, de manera que se permite a dicho sujeto deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios.

17. Mediante su segunda cuestión, planteada sólo en caso de respuesta afirmativa a la anterior, el órgano jurisdiccional remitente desea en esencia saber, en la medida en que los bienes que no sean bienes de inversión y los servicios puedan acogerse al mecanismo establecido por el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, por una parte, en qué período debe repercutirse el impuesto, es decir, si debe repercutirse una sola vez o de manera fraccionada en varios períodos impositivos, y, por otra parte, cómo determinar la base imponible para los bienes y servicios que no son objeto de amortización.

18. Como se desprende claramente de la resolución de remisión, dichas cuestiones se basan en la premisa jurídica de que un sujeto pasivo que adquiere un bien de inversión está facultado para invocar las disposiciones del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva cuando ese bien se utiliza para las actividades no económicas de dicho sujeto pasivo. Asimismo, se basan en la idea de que las actividades no económicas ejercidas por el sujeto pasivo están incluidas en la expresión «fines ajenos a la empresa», en el sentido de dicho artículo.

19. Los argumentos que se exponen a continuación demostrarán, con carácter principal, que dicha premisa, que se refiere a la interpretación de la Sexta Directiva, es errónea, como han alegado también algunos de los Gobiernos que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia y, en consecuencia, que las cuestiones planteadas no merecen una respuesta ya que no son pertinentes para la resolución del litigio principal. Con carácter subsidiario, examinaré los aspectos específicos planteados por las dos cuestiones prejudiciales en el supuesto de que el

Tribunal de Justicia no acoja mi propuesta principal.

A. *Consideraciones generales y pertinencia de la premisa jurídica en la que se basan las cuestiones prejudiciales*

20. El IVA es un impuesto general sobre el consumo cuyo peso soporta enteramente el consumidor final. Hasta la fase del consumidor final, los sujetos pasivos que participan en el circuito de producción y de comercialización abonan a la administración tributaria los importes de IVA que han facturado a sus clientes (IVA repercutido), previa deducción de los importes de IVA que han abonado a sus proveedores (IVA soportado). (6) Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes y servicios para la realización de operaciones sujetas a repercusión, se le concede el derecho a deducir el IVA que ha gravado la adquisición de dichos bienes y servicios. (7)

21. El IVA se caracteriza por su neutralidad en todas las fases de producción y de comercialización. En virtud del principio de neutralidad, una persona sólo debe soportar la carga del IVA cuando éste se refiere a bienes o servicios que dicha persona utiliza para su consumo privado y no para sus actividades profesionales gravadas. (8) En consecuencia, cuando un bien no se utilice para las actividades económicas de un sujeto pasivo, sino para su consumo privado, no puede nacer ningún derecho a deducir. (9) *A fortiori*, no es posible ninguna deducción del IVA soportado en la medida en que se vincule a actividades de un sujeto pasivo que no tienen carácter económico y que, en consecuencia, están excluidas del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. (10)

22. Pueden plantearse dificultades en situaciones de uso denominado «mixto», es decir, cuando un sujeto pasivo que ha adquirido bienes o servicios en el marco de su actividad económica los utiliza en parte para las necesidades de sus operaciones gravadas y en parte para otros fines.

23. La Sexta Directiva prevé dos categorías de uso mixto. (11)

24. Dentro de la primera de estas categorías se encuentra el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva –expresamente mencionado en la resolución de remisión–, que asimila a las prestaciones a título oneroso, por una parte [letra 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 IVA y, por otra parte [letra b)], las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa. (12)

25. Como el Tribunal de Justicia ha tenido ya ocasión de declarar, el objetivo del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. (13) En efecto, al asimilar las operaciones efectuadas a título gratuito a las operaciones efectuadas a título oneroso, la letra a) de esta disposición persigue impedir que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa se libere del pago del IVA cuando realice un autoconsumo de dicho bien del patrimonio de su empresa con fines privados (o para fines ajenos a la empresa) y, de este modo, se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final ordinario que compra el bien pagando el IVA. (14) Lo mismo sucede con el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva cuyo objetivo es impedir que un sujeto pasivo (o los miembros de su personal) obtengan libres de impuesto servicios prestados por el sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA. (15)

26. La asimilación en que se basa el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva lleva en la práctica a que se considere que un sujeto pasivo que utiliza un bien en parte para las

necesidades de operaciones profesionales gravadas y en parte con fines privados, y que, en el momento de la adquisición del bien ha recuperado total o parcialmente el IVA soportado, utiliza el bien enteramente para las necesidades de sus operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva. En consecuencia, dicho sujeto pasivo dispone, en principio, de un derecho a deducción total e inmediata del IVA soportado por la adquisición de dicho bien. (16)

27. Como en este supuesto no existe transacción con un tercero o contraprestación abonada por éste que constituya la base imponible del IVA –puesto que el sujeto pasivo se presta un servicio a sí mismo–, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva establece que la base imponible estará constituida «por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

28. La aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva confiere una serie de ventajas al sujeto pasivo, entre ellas, en particular, la de fraccionar el pago del impuesto durante todo el período de utilización privada del bien empresarial adquirido, mientras que la deducción del IVA soportado por la adquisición de dicho bien es total e inmediata. De ello resulta pues una ventaja de tesorería para el sujeto pasivo. (17) Aunque el órgano jurisdiccional remitente no haya explicado los intereses del litigio principal, no se excluye, como el Gobierno del Reino Unido planteó en la vista, que tal ventaja fiscal sea la causa del intento de la VNLTO de invocar la aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

29. El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva pertenece a la segunda categoría de las disposiciones relativas al uso mixto. Con arreglo al párrafo primero de dicha disposición, en lo concerniente a bienes o servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar operaciones con derecho a deducción (es decir, que son utilizados para efectuar operaciones gravadas) y operaciones que no conlleven tal derecho (es decir, operaciones exentas), sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. (18)

30. Como el Tribunal de Justicia ha señalado recientemente en la sentencia *Securenta*, antes citada, mencionada varias veces en la vista, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se refiere al IVA soportado por gastos vinculados exclusivamente a actividades económicas, realizando un reparto entre las actividades económicas gravadas, que conllevan derecho a deducción, y las actividades económicas exentas, que no conllevan tal derecho. En cambio, la Sexta Directiva no prevé ningún mecanismo de reparto de las cuotas de IVA soportadas vinculadas simultáneamente a operaciones económicas y a operaciones no económicas efectuadas por un sujeto pasivo. Si bien corresponde así a los Estados miembros determinar dicho reparto, el Tribunal de Justicia señaló no obstante que, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva, éstos deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción, es decir, que deben velar por que el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades. (19)

31. En el presente asunto, procede recordar que de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la VNLTO ejerce tanto actividades económicas comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva como actividades no económicas, a saber, la defensa de los intereses generales de sus miembros, que están excluidas del ámbito de aplicación de dicha Directiva. Según las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente, la VNLTO adquirió bienes de inversión sin que sea posible, sin embargo, determinar la parte del IVA

que fue deducida por la VNLTO atribuible a la adquisición de tales bienes de inversión, salvo si se devuelven los autos a los órganos jurisdiccionales que conocieron del fondo del asunto. Asimismo, de la resolución de remisión resulta que la adquisición de dichos bienes fue contabilizada como gastos generales de la VNLTO, y, en consecuencia, no fue imputada exclusivamente a las actividades económicas ejercidas por la VNLTO por las que se repercute el impuesto. El órgano jurisdiccional remitente considera que la VNLTO podría, no obstante, invocar las disposiciones del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, de modo que podría deducir la totalidad del IVA soportado por la compra de bienes de inversión, ya que el ejercicio por la asociación de actividades no económicas parece, según el órgano jurisdiccional remitente, vincularse al concepto de «fines ajenos a la empresa» indicado en dicha disposición. El órgano jurisdiccional remitente basa esta interpretación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, más concretamente, en la sentencia Charles y Charles-Tijmens, antes citada.

32. En sus observaciones escritas, los Gobiernos neerlandés y portugués cuestionaron firmemente la premisa en la que se basan las cuestiones prejudiciales. El Gobierno neerlandés reiteró dicha objeción en la vista, objeción que recibió también el apoyo del representante del Gobierno del Reino Unido. Sin cuestionar, en definitiva, que una persona jurídica sujeta al IVA pueda invocar las disposiciones del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, como los sujetos pasivos personas físicas, (20) dichos Gobiernos sostienen, sin embargo, que la deducción del IVA soportado está excluida en la medida en que los bienes de inversión son utilizados para el ejercicio de actividades no económicas, en el presente asunto las relativas a la defensa general de los intereses de sus miembros. Los Gobiernos neerlandés y portugués añaden que los bienes adquiridos por una persona jurídica sujeta al IVA que, desde el momento de su adquisición, se utilizan para la consecución del objeto estatutario de dicha persona no pueden considerarse utilizados para fines privados o para fines ajenos a la empresa.

33. A este respecto, hay que señalar que, en efecto, de la sentencia *Securenta*, antes citada –que versaba sobre la situación de una sociedad que ejercía indistintamente actividades económicas, respecto de las que pagaba el IVA, y actividades no económicas, que estaban excluidas del ámbito de aplicación del IVA, y que solicitaba poder deducir el IVA soportado por sus gastos no vinculados a actividades determinadas por las que se repercute el impuesto–, se desprende que «el IVA soportado por los gastos en que ha incurrido un sujeto pasivo no conlleva derecho a deducción en la medida en que se vincule a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no estén incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.» (21)

34. En consecuencia, la deducción del IVA soportado sólo es admisible en la medida en que los gastos realizados puedan imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo por la que se repercute el impuesto. (22)

35. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente parece, sin embargo, interpretar que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva concede la posibilidad de establecer una excepción a la regla general que se acaba de recordar. Así, parece asimilar el uso por un sujeto pasivo de un bien de inversión en parte para la realización de actividades no económicas a la utilización por dicho sujeto pasivo de un bien de inversión afectado a la empresa «para fines ajenos a la empresa», en el sentido del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva.

36. A mi juicio, este tipo de razonamiento sólo puede seguirse parcialmente.

37. Es cierto que el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, al asimilar a prestaciones a título oneroso y, en consecuencia, comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva,

operaciones que, en principio, no deberían estar sujetas al IVA, es una disposición de carácter excepcional en el sistema de la Sexta Directiva. De este modo, al ser preguntado sobre la interpretación que ha de darse a la expresión «uso de bienes», que figura en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia señaló que «el autoconsumo de un bien [...] está sujeto al impuesto con carácter excepcional» y declaró que la expresión «uso de bienes» debe interpretarse en sentido estricto: sólo comprende el uso del bien considerado en sí mismo. (23)

38. Por consiguiente, el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva no está destinado a establecer una regla general según la cual debe presumirse que operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA entran en su ámbito de aplicación. Como el Gobierno del Reino Unido alegó acertadamente en la vista, interpretar que el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva establece tal norma general tendría por efecto privar de sentido al artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva.

39. En esta fase, procede interrogarse sobre las situaciones a las que resulta aplicable el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

40. En esencia, tres requisitos acumulativos regulan la aplicación de esta disposición.

41. En primer lugar, el bien debe haber sido adquirido por un sujeto pasivo que actúe en tal calidad y que éste afecte al patrimonio de su empresa. Este requisito entraña que un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva. (24) Entraña también que, pese al uso de un bien de inversión al mismo tiempo para fines privados y para fines profesionales, la afectación total de dicho bien al patrimonio privado del sujeto pasivo excluye la deducción del IVA soportado con motivo de la adquisición del bien. (25)

42. Si bien, al leer la resolución de remisión, subsisten dudas acerca del hecho de que los bienes de inversión que menciona hayan sido afectados al patrimonio de la empresa, es decir, destinados a actividades económicas del sujeto pasivo, el órgano jurisdiccional remitente, único competente para apreciar los hechos del litigio, parece, no obstante, estimar que dicho requisito concurre en el litigio principal, lo que, en consecuencia, procede considerar acreditado a efectos del presente análisis. (26)

43. En segundo lugar, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva exige que el bien de que se trate debe haber originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA. Este requisito, interpretado asimismo a la luz del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, significa, en particular, que un sujeto pasivo que adquiera un bien para los fines de una actividad exenta del pago del IVA, en virtud de las disposiciones de la Sexta Directiva, no podrá acogerse, aunque actúe como tal, a la aplicación del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, aunque utilice también parcialmente ese bien para fines privados.

44. En tercer lugar, el bien de empresa de que se trate debe utilizarse para los fines privados del sujeto pasivo o para los de su personal o, «más generalmente, para fines ajenos a su empresa».

45. Al leer el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, la expresión «fines ajenos a su empresa», introducida por la locución adverbial «más generalmente», parece entrañar una ampliación de las dos primeras situaciones en las que se aplica esta disposición, a saber, cuando, en lo que respecta a la letra a) de dicha disposición, el bien de empresa se utiliza «para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal».

46. A este respecto, en primer lugar, parece razonable pensar que, habida cuenta de los objetivos y del sistema de la Sexta Directiva, el concepto de «empresa» previsto en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva posee un contenido material, es decir, se refiere a la actividad económica del sujeto pasivo. Por lo tanto, considero suficiente señalar que la aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva está excluida cuando un sujeto pasivo utilice un bien de inversión indistintamente para operaciones gravadas y operaciones exentas en el marco de su actividad económica. Aunque se trata de un uso mixto de un mismo bien, esta situación está comprendida, sin embargo, en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, que establece, como ya he señalado antes, que la deducción del IVA soportado sólo se admitirá por la parte que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas. Por consiguiente, el concepto de fines ajenos a su empresa sólo puede, a lo sumo, comprender fines ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo.

47. A continuación, se plantea la cuestión de si esta afirmación debe dar lugar a considerar que el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva se extiende al uso de un bien de empresa para los fines de todas las actividades no económicas del sujeto pasivo, además de los supuestos de utilización para los fines privados.

48. A la vista de la jurisprudencia, debe responderse, en mi opinión, negativamente a dicha pregunta.

49. En primer lugar, el Tribunal de Justicia no parece valorar de ningún modo en su jurisprudencia el uso de bienes «para fines ajenos a la empresa» como un supuesto relativo a un uso distinto del de fines privados. De este modo, 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 [de ésta] pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado». (27)

50. En segundo lugar, debe recordarse que, en la sentencia *Securenta*, antes citada, el Tribunal de Justicia señaló que las disposiciones de la Sexta Directiva no incluyen reglas que tengan por objeto los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas. (28) Sin embargo, el Tribunal declaró que, en el ejercicio de su facultad de apreciación, los Estados miembros, que están obligados, en particular, a respetar el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA, deben garantizar que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. (29) Pues bien, parece dudoso que el Tribunal de Justicia, si considerara que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva permite asimilar a una prestación a título oneroso el uso de un bien de inversión afectado a la empresa para fines no económicos de manera que el sujeto pasivo pueda deducir la totalidad del IVA soportado por la adquisición de dicho bien, hubiera, por una parte, afirmado la competencia de los Estados miembros para adoptar normas relativas al reparto del IVA soportado por los gastos vinculados indistintamente a actividades económicas y no económicas y, por otra parte, *exigido* a dichos Estados que se aseguren de que la deducción del IVA sea proporcional a las cuotas relativas únicamente a las operaciones que conllevan derecho a deducción.

51. Si el Tribunal de Justicia interpretara el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva como una excepción general a las disposiciones del artículo 17 de la Sexta Directiva, las apreciaciones que efectuó en la sentencia *Securenta*, antes citada, habrían sido, como mínimo, más matizadas, si no suplidas, por determinadas consideraciones relativas al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva. En efecto, según la jurisprudencia, nada impedía al Tribunal de Justicia interpretar dicha

disposición aunque no constituyera expresamente el objeto de las cuestiones prejudiciales planteadas en el asunto *Securenta*. (30)

52. En tercer lugar, las consideraciones anteriores me llevan a compartir la opinión de la Abogado General Sharpston en el asunto *Danfoss y AstraZeneca*, antes citado, según la cual el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva se refiere a usos totalmente ajenos a los de la actividad empresarial gravada, (31) es decir, que no sirven directa ni indirectamente a los intereses de la empresa.

53. Pues bien, el uso de un bien para los fines de las actividades no económicas de un sujeto pasivo, simultáneamente al efectuado para los fines de sus actividades económicas gravadas, puede, en muchas situaciones, servir, directa o indirectamente, a los intereses de la empresa, a diferencia, en principio, del uso privado de dicho bien. Admitir la aplicación extensiva del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva a los usos en beneficio de actividades no económicas de un sujeto pasivo llevaría asimismo a tener que delimitar en cada caso concreto los usos realmente ajenos a los fines de la empresa de los que satisfacen las necesidades de ésta. De ello resultaría un incremento de la complejidad del régimen común del IVA, lo que, a mi juicio, no se corresponde, con carácter general, con el espíritu de la Sexta Directiva. (32)

54. Por consiguiente, considero que el uso «para fines ajenos a la empresa» señalado en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva no puede englobar cualquier uso para los fines de las actividades no económicas de un sujeto pasivo. (33)

55. Esta apreciación no perjudica el efecto útil de la expresión «fines ajenos a la empresa» en la medida en que ésta puede extenderse a cualquier uso para fines privados por personas ajenas al sujeto pasivo o a los miembros de su personal. Como el Gobierno portugués alegó en sus observaciones escritas, así sucedería, por ejemplo, con un bien de inversión que la VNLTO hubiera utilizado indistintamente para sus actividades gravadas y para las necesidades privadas de uno de sus miembros o de un directivo de éstos. Sin embargo, como acabo de explicar, ésta no parece ser la situación por la que la VNLTO trata de invocar la aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

56. En consecuencia, considero que la interpretación de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, y 17 de la Sexta Directiva, en la que el órgano jurisdiccional remitente basa la premisa de sus cuestiones prejudiciales es errónea. Por lo tanto, dichas cuestiones carecen, a mi juicio, de pertinencia para la resolución de la controversia en el litigio principal.

57. Por ello, propongo, con carácter principal, responder a la resolución de remisión en el sentido de que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva no es aplicable al uso de un bien de inversión afectado a la empresa para las necesidades de las actividades no económicas del sujeto pasivo.

58. Sólo en el supuesto de que el Tribunal de Justicia no comparta esta apreciación habría que responder a los aspectos específicos planteados por la primera cuestión prejudicial y posteriormente, en su caso, a los de la segunda cuestión. En consecuencia, únicamente con carácter subsidiario, examinaré dichas cuestiones en las consideraciones que se exponen a continuación.

#### B. *Sobre los aspectos específicos planteados por la primera cuestión*

59. Como se ha indicado ya, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si un sujeto pasivo puede, con arreglo a los artículos 6, apartado 2, y 17 de la Sexta Directiva, afectar a su empresa los bienes distintos de los bienes de inversión y los servicios utilizados tanto para las necesidades

de la empresa como para fines ajenos a ésta, de modo que se le permite deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios.

60. Ante todo, ha de recordarse que, según la jurisprudencia, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa en la medida de su utilización profesional efectiva. (34)

61. Como he tenido ya ocasión de señalar, si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes empresariales, el IVA soportado por la adquisición o la construcción de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente. (35)

62. Sin embargo, puesto que la utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimila a una operación imponible con arreglo al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo que ha optado por afectar la totalidad de un bien de inversión a su empresa y que hace uso de una parte de dicho bien para sus necesidades privadas tiene la obligación de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso, obligación que se corresponde con el derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de adquisición o de construcción de dicho bien de inversión. (36)

63. Por consiguiente, se trata de saber si el hecho de que esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia haya sido elaborada en el contexto del uso mixto de bienes de inversión es una circunstancia meramente fortuita o, por el contrario, tiene una causa propia que se deriva de las disposiciones del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva.

64. En primer lugar, con arreglo a su tenor estricto, dicha disposición no se limita al uso de bienes de inversión, sino que prevé, de modo más amplio, «el uso de bienes».

65. Además, hay que señalar que, en el marco de la jurisprudencia relativa a la interpretación del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia no ha definido nunca el concepto de «bien de inversión» al que frecuentemente hace referencia.

66. En la sentencia *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, (37) que versaba sobre la interpretación del artículo 17 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva 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 de impuesto sobre el valor añadido, (38) el Tribunal de Justicia consideró, teniendo en cuenta tanto *el sentido ordinario de la expresión* como su función en el contexto de la Directiva 67/228, que los «bienes de inversión» se refieren 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. (39)

67. Los elementos esenciales de esta definición, a saber, el carácter duradero de dichos bienes y la amortización concomitante de sus costes de adquisición, fueron reiterados por el Tribunal de Justicia en el marco de la interpretación del artículo 20 de la Sexta Directiva, relativo, en particular, al período en el que se realiza la regularización de las deducciones en lo que respecta a los bienes de inversión, (40) a pesar de que dicha disposición concede a los Estados miembros la facultad de definir el concepto de bien de inversión. (41)

68. Aunque el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva y el artículo 20 de dicha Directiva tienen ámbitos de aplicación material que no coinciden, (42) poseen, no obstante, como el Tribunal de Justicia ha declarado, una finalidad común, (43) lo que, a mi juicio, puede llevar a justificar que los elementos esenciales de la definición de un «bien de inversión», en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, a saber, el carácter duradero de su utilización y la amortización concomitante de sus costes de adquisición –elementos que, por otra parte, están comprendidos en el sentido ordinario de dicha expresión–, sean igualmente pertinentes en lo que respecta al uso que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha hecho de este concepto en el contexto de la interpretación del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

69. Ahora bien, como se desprende implícita pero necesariamente de la jurisprudencia mencionada en el punto 62 de las presentes conclusiones, en virtud del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, el IVA correspondiente al uso privado del bien adquirido se recaudará a medida que se vaya usando el bien respecto del que se haya deducido el IVA soportado. En efecto, la circunstancia de que la utilización por el sujeto pasivo de un bien de empresa para sus necesidades privadas sea asimilada a una prestación de servicios a título oneroso, es decir, a una operación que se prolonga en el tiempo, lleva lógicamente a pensar que la recaudación del IVA sobre los costes necesarios para permitir la realización de la prestación de servicios (ficticia) debe ser objeto de un escalonamiento. (44) En caso de modificaciones eventuales de la parte del bien de la que el sujeto pasivo se haya apropiado para sus necesidades privadas, la regularización del IVA que debe abonar el sujeto pasivo sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del uso de dicho bien será, en cierto modo, automática (45) ya que variará precisamente en función de la utilización efectiva del bien para los fines privados (46) durante toda su vida útil o incluso durante un período más breve, al igual que lo previsto en el artículo 20, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, como parece admitir el Tribunal de Justicia. (47)

70. En consecuencia, como alegaron en esencia los Gobiernos neerlandés, portugués y del Reino Unido, así como la Comisión, especialmente en relación con el punto 88 de las conclusiones en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citadas, el mecanismo establecido por el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva sólo tiene pues sentido si el consumo del bien está escalonado en el tiempo, es decir, que se refiera a un bien de inversión y no a otros bienes cuyo consumo es, en principio, inmediato.

71. En lo que respecta a bienes distintos de los bienes de inversión, considero que la solución debe encontrarse en las disposiciones del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, es decir, que el sujeto pasivo debe llevar a cabo un reparto en función del uso profesional o para otros fines de los bienes de que se trate y deducir el importe del IVA que refleje el uso real de dichos bienes para las necesidades de la empresa en el momento en que el IVA sea exigible.

72. Lo mismo sucederá, en mi opinión, por lo que respecta a los bienes que, perdiendo su carácter distintivo, son incorporados al bien de inversión después de la adquisición de éste y que tienden a conservar su valor. (48) En efecto, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva sólo se refiere al uso del propio bien que ha sido adquirido cuando dicho bien conlleva derecho a deducción y no a los gastos realizados con vistas a su explotación y

mantenimiento. (49)

73. Por lo que respecta a los bienes que son incorporados al bien de inversión después de su adquisición, pero que incrementan su valor, además del hecho de que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva sólo se refiere al bien de inversión cuando éste ha sido adquirido, me parece también preferible, por motivos relativos a la simplicidad del régimen común del IVA, que el IVA soportado por la adquisición de tales bienes se reparta con arreglo a la regla establecida por el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva. En efecto, como el Gobierno del Reino Unido expuso de manera pormenorizada en sus observaciones escritas, habida cuenta de las diferencias relativas a la fecha de adquisición de dichos bienes y a sus expectativas de vida útil, la aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva entrañaría que el sujeto pasivo estuviera obligado a proceder, cada año, al cálculo del IVA repercutido con respecto a cada bien incorporado al bien de inversión en su conjunto, labor que parece especialmente compleja. (50)

74. En lo que respecta a los servicios, el órgano jurisdiccional remitente considera que el régimen aplicable al uso mixto de bienes de inversión podría extenderse en su caso a los servicios que son objeto de una amortización (es decir, a los «servicios de inversión») ya que, desde el punto de vista de la gestión de la empresa, dichos servicios no difieren de los bienes de inversión. La Comisión comparte este punto de vista por motivos relacionados con el respeto del principio de igualdad de trato, (51) apreciación que suscribió también el Gobierno del Reino Unido en la vista. En cambio, los Gobiernos neerlandés, alemán y portugués rechazan la aplicación extensiva considerada por el órgano jurisdiccional remitente. Dichos Gobiernos se remiten, en particular, al tenor del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Los Gobiernos neerlandés y alemán parecen, sin embargo, admitir que los servicios incorporados al bien de inversión después de su adquisición podrían estar comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva.

75. Considero desde un principio que esta última apreciación debe desestimarse, en particular, por motivos idénticos a los expuestos en los puntos 72 y 73 de las presentes conclusiones en lo que respecta a los bienes incorporados después de la adquisición de un bien de inversión. (52)

76. Por lo que se refiere a la aplicación extensiva del régimen del uso mixto de los bienes de inversión a los servicios de inversión, procede señalar, en primer lugar, que ninguna disposición de la Sexta Directiva regula el uso para las necesidades privadas de un sujeto pasivo de un servicio de inversión afecto a su empresa. En efecto, por una parte, como se ha puesto antes de relieve, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva alude exclusivamente a los bienes. Por otra parte, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva asimila únicamente a prestaciones a título oneroso las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas *por el sujeto pasivo* a sí mismo o a los miembros de su personal, y no las efectuadas *por terceros*. (53)

77. Excluir el uso de servicios del ámbito de aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva y, al mismo tiempo, limitar el del párrafo primero, letra b), de dicha disposición a los servicios prestados por el sujeto pasivo pueden interpretarse de dos maneras ligeramente diferentes.

78. Por una parte, cabría sugerir que el legislador comunitario consideró que el uso para fines privados de servicios prestados al sujeto pasivo por terceros debía tratarse por la vía del reparto entre el uso profesional y el uso privado de los importes de IVA soportados por la adquisición de servicios de inversión y no por la de la imposición posterior del uso privado correspondiente al derecho de deducir de manera inmediata e íntegra el IVA soportado, con arreglo al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva.

79. En tal supuesto, dado que el uso privado de servicios de inversión no se asimila a una prestación de servicios a título oneroso, no estaría comprendido, en consecuencia, en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva ni, por tanto, en el de las reglas contenidas en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, el cual, como el Tribunal de Justicia ha recordado, se refiere sólo al reparto del IVA soportado por gastos vinculados exclusivamente a actividades económicas. (54) Sin embargo, en este supuesto se plantea la problemática de la regularización del IVA inicialmente deducido cuando dichas modificaciones afectan, durante el período de amortización del servicio de inversión, a la proporción de dicho servicio utilizada para fines profesionales (y, en consecuencia, correlativamente, a la utilizada para fines privados), ya que el artículo 20, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva sólo se refiere a la regularización de la deducción en lo que respecta a los bienes de inversión.

80. En consecuencia, y por otra parte, cabría considerar entonces que, a falta de disposiciones comunitarias relativas al uso mixto de servicios de inversión, el legislador comunitario pretendió dejar a los Estados miembros la elección entre la vía del reparto del IVA soportado entre el uso profesional y el uso privado de un servicio de inversión, en cuyo caso sólo la proporción atribuible a las necesidades de la empresa sería deducible, y la vía de la asimilación del uso privado a un servicio a título oneroso, de modo que el pago del IVA se fraccione posteriormente en lo que respecta a los gastos vinculados tanto al uso profesional como al uso privado de un servicio de inversión.

81. En este supuesto, parece evidente que, en el ejercicio de su competencia, los Estados miembros deben, no obstante, tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva, a saber, en particular, respetar el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA. (55)

82. Con independencia de la cuestión general de si un Estado miembro está facultado para extender el régimen aplicable al uso mixto de un bien de inversión, conforme resulta del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, al uso mixto de un servicio de inversión sin ocasionar eventuales distorsiones de la competencia y divergencias entre los niveles de la carga fiscal en los Estados miembros, de los elementos obrantes en autos no parece desprenderse de ningún modo que ésa habría sido la opción adoptada por la normativa vigente en los Países Bajos. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente sólo menciona la hipótesis según la cual, *en virtud del Derecho comunitario*, los Estados miembros estarían obligados a extender el régimen aplicable al uso mixto de los bienes de inversión, previsto en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, a los servicios, incluidos los servicios de inversión. Ahora bien, como se ha indicado ya, esta hipótesis debe, a mi juicio, rechazarse.

83. En cualquier caso, a diferencia de lo que la Comisión señaló en sus observaciones, no considero que negar la aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva al uso mixto de los servicios de inversión haría recaer sobre el sujeto pasivo una carga fiscal relativa a su uso profesional que sería contraria al principio de neutralidad. En efecto, en la medida en que sólo la parte utilizada para fines privados sería considerada como una operación a título no oneroso, podría efectuarse íntegramente la deducción del IVA soportado en relación con el uso profesional del sujeto pasivo.

84. Por todas estas razones y si el Tribunal de Justicia tuviera que responder a los aspectos específicos planteados por la primera cuestión prejudicial formulada por el órgano jurisdiccional remitente, propongo responder a ésta que el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable ni al uso mixto de bienes distintos de los bienes de inversión ni al uso mixto de servicios.

### C. *Sobre los aspectos específicos planteados por la segunda cuestión*

85. Sólo en el supuesto de que el Tribunal de Justicia no acoja mi propuesta con carácter principal ni la respuesta que propongo con carácter subsidiario a la primera cuestión habría que examinar la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

86. En efecto, como he señalado ya, mediante esta última cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia, en la medida en que los bienes distintos de los bienes de inversión y los servicios puedan acogerse al mecanismo establecido por el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, por una parte, en qué período debe repercutirse el impuesto, es decir, si debe repercutirse una única vez o de manera fraccionada en varios períodos impositivos, y, por otra parte, cómo determinar la base imponible para los bienes y los servicios que no son objeto de amortización.

87. Por lo que se refiere a la parte de la cuestión relativa a la exigibilidad del IVA, como señalaron los Gobiernos neerlandés y portugués en sus observaciones escritas, en la medida en que las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva se asimilan a prestaciones a título oneroso, las reglas relativas a la exigibilidad del IVA son pues idénticas. De este modo, con arreglo al artículo 10, apartado 2, primera frase, de la Sexta Directiva, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la prestación de servicios. (56) En el caso del uso de un bien de empresa en parte para fines privados, la exigibilidad del IVA se produce pues en el momento de dicho uso. En lo que respecta a los bienes (y a los servicios) que se consumen de manera inmediata, parece razonable pensar que el IVA será liquidado una sola vez, es decir, en la declaración del sujeto pasivo correspondiente al período impositivo de que se trate, y que los Estados miembros disponen, en virtud del artículo 22, apartado 4, de la Sexta Directiva, de la competencia para determinar dicho período. Como el Gobierno del Reino Unido expuso en sus observaciones escritas, este enfoque presenta no sólo la ventaja de la simplicidad, sino que también puede garantizar una igualdad de trato con el consumidor final, el cual no puede escalonar la repercusión del IVA en un período más extenso que el relativo al uso efectivo de un bien o de un servicio consumido de manera inmediata.

88. En cuanto a los servicios de inversión, considero que, como sostuvo el Gobierno del Reino Unido, nada se opone a que un Estado miembro pueda escalonar la percepción del impuesto repercutible durante el período de amortización del servicio de que se trate o, como el Tribunal de Justicia ha admitido en relación con los bienes de inversión, durante un período más breve, correspondiente, por ejemplo, al período de regularización de las deducciones previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva. (57)

89. Por último, en lo que atañe a la parte de la cuestión prejudicial relativa a la determinación de la base imponible del IVA para los bienes y los servicios que no son objeto de amortización, hay que recordar que, en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, dicha base está constituida, en lo que respecta a las operaciones previstas en el artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la prestación de servicios. Este concepto se corresponde con los gastos relativos al propio bien, (58) pero también con los realizados con motivo de la adquisición del bien sin los cuales no hubiera podido realizarse el uso privado. (59) No obstante, el Tribunal de Justicia declaró que la Sexta Directiva no contenía las indicaciones necesarias para la delimitación uniforme y precisa de las normas de determinación del total de los gastos de que se trata, de modo que los Estados miembros disfrutaran de cierto margen de apreciación por lo que respecta a dichas normas, siempre y cuando no desvirtúen la finalidad y el lugar que ocupa la disposición en cuestión dentro del sistema de la Sexta Directiva. (60)

90. A este respecto, de las observaciones escritas del Gobierno neerlandés se desprende en esencia que la normativa neerlandesa vincula la determinación de todos los elementos que han de tomarse en consideración para el cálculo de la base imponible de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 6, apartado 2, de la Directiva a la aplicable a las prestaciones «normales» de servicios a título oneroso. En mi opinión, debe incumbir al órgano jurisdiccional remitente verificar esta afirmación en el litigio principal y examinar, a la luz de los principios recordados en el punto anterior de las presentes conclusiones, si tal asimilación, en la medida en que se refiere a la determinación de la base imponible del IVA, es compatible, en particular, con el principio de neutralidad fiscal.

## VI. Conclusión

91. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo responder del siguiente modo a la petición de decisión prejudicial formulada por el Hoge Raad der Nederlanden:

«El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que no se aplica al uso de un bien de inversión afectado a la empresa para las necesidades de las actividades no económicas del sujeto pasivo que no están sujetas al impuesto sobre el valor añadido.»

1 – Lengua original: francés.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – DO L 102, p. 18.

- 4 – Sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483), apartado 42 y jurisprudencia citada.
- 5 – Sentencia de 14 de julio de 2005 (C-434/03, Rec. p. I-7037).
- 6 – Véase, con carácter general, el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), cuyo contenido fue reproducido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), que derogó la Directiva 67/227 y la Sexta Directiva. Véase asimismo la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, Rec. p. I-8463), apartado 29.
- 7 – Véase el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. La percepción del IVA repercutido sin permitir la deducción del IVA soportado habría dado lugar al establecimiento de un sistema de impuestos cumulativos en cascada, cuya abolición era precisamente uno de los objetivos del sistema común de IVA, como se indica en el octavo considerando de la Directiva 67/227 antes citada. Véase asimismo la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039), apartado 24.
- 8 – Véase, en particular, la sentencia de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123), apartado 43.
- 9 – Véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartados 8 y 9, y las sentencias antes citadas HE (apartado 43) y Uudenkaupungin kaupunki (apartado 24).
- 10 – Véase la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, Rec. p. I-1597), apartado 30. Véase asimismo, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297), apartado 20.
- 11 – Véase el punto 11 de las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citado.
- 12 – Ha de señalarse que el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros la facultad de proceder en contra de lo dispuesto en el párrafo primero siempre que ello no sea causa de distorsiones de la competencia. A la vista de los elementos obrantes en autos, el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, no parece constituir el objeto de la resolución de remisión.
- 13 – Véanse, en particular, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517), apartado 35, y de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec. p. I-743), apartado 23, así como de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca (C-371/07, Rec. p. I-0000), apartado 46.
- 14 – Véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Enkler (apartado 33), Hotel Scandic Gåsabäck (apartado 23) y Danfoss y AstraZeneca (apartado 47).
- 15 – Véanse las sentencias antes citadas Hotel Scandic Gåsabäck (apartado 23) y Danfoss y AstraZeneca (apartado 48).

16 – Véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Lennartz (apartado 26) y Charles y Charles-Tijmens (apartado 24).

17 – Véanse, a este respecto, la sentencia Wollny, antes citada (apartado 38), y el punto 74 de las conclusiones en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citadas. Un ejemplo permite ilustrar cómo funciona esta disposición. Se supone que un sujeto pasivo ha adquirido un vehículo nuevo, con una vida útil estimada de diez años y destinado a fines profesionales y privados. Su coste neto es de 10.000 euros y el IVA aplicable es del 17,5 %. Supongamos asimismo que, durante el primer año, el 40 % de la utilización de dicho vehículo se destina a las necesidades de la empresa y, en consecuencia, el 60 % a fines privados. El mecanismo del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva permite deducir inmediatamente todo el IVA soportado, es decir, 1.750 euros. El impuesto repercutido por la utilización privada del vehículo se calculará dividiendo el precio de compra por 10 (correspondiente a la amortización del vehículo) y multiplicando el resultado por la proporción anual de utilización privada, lo que equivale a  $10.000/10 = 1000 \times 17,5 \% \times 60 \%$ , que da lugar a un impuesto repercutido en lo que respecta al primer año de 105 euros. Si la utilización para las necesidades privadas disminuye durante los años dos a diez hasta el 30 %, el impuesto repercutido será de 52,5 euros respecto de cada uno de dichos ejercicios. Por lo tanto, el IVA que deberá abonarse por la utilización privada durante la vida útil del vehículo será de  $105 + 52,5 \times 9 = 577,5$  euros. Si se resta este importe de la deducción por el impuesto soportado, se llega a una deducción neta del IVA de 1.172,5 euros. En el supuesto de que se aplicara un reparto del impuesto soportado con respecto al vehículo en el momento de la compra, el sujeto pasivo sólo podría deducir la proporción relativa a la utilización con fines profesionales, es decir, el 40 % del IVA, es decir, 700 euros. Si la utilización con fines profesionales aumenta hasta alcanzar el 70 % (en la misma proporción que ha disminuido en el ejemplo anterior la utilización privada) durante los ejercicios segundo a décimo, la utilización total con fines profesionales durante la vida útil del vehículo asciende a un promedio del 67 % durante la vida útil (que equivale a una deducción neta del IVA de 1172,5 euros), si bien la deducción por el IVA soportado habrá sido inferior a dicha utilización. Sin embargo, podrá llevarse a cabo una regularización del IVA para reflejar la utilización real de dicho bien. En consecuencia, se confirma que la aplicación del método establecido en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva confiere una ventaja de tesorería al sujeto pasivo que puede deducir de manera inmediata y total el IVA soportado, mientras que el pago del impuesto repercutible se repartirá a lo largo de la vida útil del vehículo.

18 – En virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19 de dicha Directiva.

19 – Apartados 33, 35 y 37 de dicha sentencia.

20 – Ha de recordarse, por una parte, que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva define de manera amplia el concepto de sujeto pasivo y, por otra parte, que su artículo 6, apartado 2, párrafo primero, se refiere también a la utilización de un bien o de servicios para las necesidades del personal del sujeto pasivo, elementos que abogan ambos a favor de la idea de que dicho artículo se aplica también a los sujetos pasivos personas jurídicas, a diferencia de lo que sostenía el Gobierno neerlandés en sus observaciones escritas, que fueron acertadamente rectificadas en la vista después de las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia. Por último, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA; véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20.

21 – Apartado 30.

22 – *Ibidem* (apartado 31).

23 – Sentencias de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C?193/91, Rec. p. I?2615), apartados 13 y 14, y Enkler, antes citada (apartado 34).

24 – Véanse las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C?291/92, Rec. p. I?2775), apartados 17 y 18, y de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C?415/98, Rec. p. I?1831), apartado 24.

25 – Sentencia Bakcsi (apartado 27).

26 – En efecto, si el bien de inversión sólo fuera considerado parcialmente afectado al patrimonio de la empresa, no se plantearían las cuestiones prejudiciales ya que, según la jurisprudencia, el operador sólo actuaría como sujeto pasivo dentro de los límites de utilización profesional del bien [véase, en particular, la sentencia HE, antes citada (apartados 46 y 47)]. En consecuencia, la deducción del IVA soportado por la compra de un bien de inversión sólo sería posible por el uso profesional de dicho bien.

27 – Véanse las sentencias de 27 de junio de 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925), apartado 8; Mohsche, antes citada (apartado 8); de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C?258/95, Rec. p. I?5577), apartado 25; de 11 de septiembre de 2003, Cookies World (C?155/01, Rec. p. I?8785), apartado 56, y Wollny, antes citada (apartado 31) (el subrayado es mío). Véase asimismo el punto 42 de las conclusiones de la Abogado General Sharpston presentadas el 23 de octubre de 2008 en el asunto que dio lugar a la sentencia Danfoss y AstraZeneca, antes citado. Véase asimismo, en lo que respecta al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva, la sentencia Fillibeck, antes citada (apartado 25).

28 – Sentencia Securenta, antes citada (apartado 33).

29 – *Ibidem* (apartados 36 y 37).

30 – Según la jurisprudencia, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirle resolver el asunto que le ha sido sometido, aun cuando el órgano jurisdiccional nacional no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones: véase, en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, la sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros (C?452/03, Rec. p. I?3947), apartado 25.

31 – Conclusiones antes citadas (punto 38) en el asunto que dio lugar a la sentencia Danfoss y AstraZeneca, antes citada.

32 – Véase, por analogía, la sentencia de 7 de mayo de 1998, Lease Plan (C?390/96, Rec. p. I?2553), apartado 28, en un contexto en el que el Tribunal de Justicia desestimó un criterio para determinar la existencia de un establecimiento permanente que no podía ser considerado como «seguro, simple y practicable, que responda al espíritu de la Sexta Directiva».

33 – Véase asimismo en este sentido el punto 59 de las conclusiones en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citado.

34 – Véanse, en particular, las sentencias HE (apartado 46), Charles y Charles-Tijmens (apartado 23) y Wollny (apartado 21), antes citadas.

- 35 – Sentencias Charles y Charles-Tijmens (apartado 24) y Wollny (apartado 22), antes citadas.
- 36 – Véase, en este sentido, la sentencia Wollny, antes citada (apartados 23 y 24 y jurisprudencia citada).
- 37 – Sentencia de 1 de febrero de 1977 (51/76, Rec. p. 113).
- 38 - DO L 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6.
- 39 – Véase el apartado 12 de dicha sentencia.
- 40 – Sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C?63/04, Rec. p. I?11087), apartado 55.
- 41 – Véase el artículo 20, apartado 4, de la Sexta Directiva. Véase, a este respecto, la sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring (C?98/07, Rec. p. I?1281), apartado 32.
- 42 – Véase, a este respecto, la sentencia Uudenkaupungin kaupunki, antes citada (apartados 30 a 34).
- 43 – Sentencia Wollny, antes citada (apartados 35 a 37).
- 44 – Véase, en este sentido, el punto 70 de las conclusiones del Abogado General Léger en el asunto que dio lugar a la sentencia Wollny, antes citada.
- 45 – Véase, en este sentido, el punto 61 de las conclusiones en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citadas.
- 46 – Véase, a este respecto, la sentencia Enkler, antes citada (apartados 36 y 37).
- 47 – Sentencia Wollny, antes citada (apartados 37 y 53).
- 48 – Véase, por analogía, la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C?322/99 y C?323/99, Rec. p. I?4049), apartado 67, en lo que respecta a la interpretación del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva que asimila a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o 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 IVA.
- 49 – Sentencia Kühne, antes citada (apartado 13).
- 50 – Según el método descrito en la nota a pie de página 17 de las presentes conclusiones. El Gobierno del Reino Unido pone el ejemplo de un velero (bien de inversión) adquirido en 2000, esencialmente destinado al arrendamiento, pero también destinado en un 20 % del año a un uso privado y respecto del que el sujeto pasivo renueva el mástil en 2001 (que tiene supuestamente una vida útil de quince años, es decir, hasta 2016), renueva la cubierta de madera en 2002 (que tiene supuestamente una vida útil de diez años, es decir, hasta 2012), renueva el ancla en 2003 (que tiene supuestamente una vida útil de ocho años, es decir, hasta 2011), etc. En este supuesto, el sujeto pasivo debería dividir, cada año, el coste neto de cada uno de dichos bienes por su vida útil estimada y multiplicar la cifra obtenida por el tipo del IVA nacional pertinente y por la proporción de uso privado durante el año correspondiente.
- 51 – En sus observaciones, la Comisión compara la adquisición de pleno dominio por una empresa de vehículos utilizados también para las necesidades privadas del sujeto pasivo y a la

que podrían ser aplicables las disposiciones del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, y la adquisición por dicha empresa de vehículos en forma de arrendamiento financiero (leasing), que serían también utilizados para las necesidades privadas del sujeto pasivo.

52 – Véase asimismo la sentencia Mohsche, antes citada (apartado 14). Por tanto, no se trata de los servicios utilizados para la adquisición o la construcción de un bien de inversión, como un bien inmueble, que son anteriores o concomitantes a dicha adquisición: véanse, a este respecto, las sentencias de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101), apartado 43, y Wollny, antes citada (apartado 24), con arreglo a las cuales: «[...] el sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso de una parte de este edificio para sus necesidades privadas tiene, por una parte, el derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otra parte, la obligación correspondiente de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso» (el subrayado es mío). Véase asimismo la sentencia Wollny, antes citada (apartados 27 y 50).

53 – Véanse, a este respecto, las sentencias antes citadas Hotel Scandic Gåsabäck (apartado 23) y Danfoss y AstraZeneca (apartado 48), con arreglo a las cuales: «[...] el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios *del sujeto pasivo* por los cuales un particular debería haber pagado el IVA» (el subrayado es mío). Véase asimismo el punto 22 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto que dio lugar a la sentencia Mohsche, antes citada.

54 – Véase la sentencia Securenta, antes citada (apartado 33).

55 – Véase, a este respecto, la sentencia Securenta, antes citada (apartados 35 y 36).

56 – Procede señalar que el artículo 10, apartado 2, tercera frase, de dicha Directiva concede también a los Estados miembros la facultad de establecer que en determinados casos las prestaciones de servicios continuas que se lleven a cabo a lo largo de un determinado período se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año. Esta facultad, a la que se refirió también el Gobierno neerlandés en sus observaciones escritas en relación con las prestaciones de servicios previstas en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, no se introdujo en la Sexta Directiva hasta la adopción de la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388 (DO L 269, p. 44), a cuyas disposiciones debían adaptar los Estados miembros sus ordenamientos jurídicos a más tardar el 31 de diciembre de 2001. Por lo tanto, el artículo 10, apartado 2, tercera frase, de la Sexta Directiva no es aplicable, *ratione temporis*, a los hechos del litigio principal que sólo se refieren, como se ha indicado ya, al ejercicio fiscal de la VNLTO correspondiente al año 2000.

57 – Véase, en este sentido, la sentencia Wollny, antes citada (apartados 42 y 48).

58 – Sentencias antes citadas Enkler (apartado 36) y Wollny (apartado 27).

59 – Véase, en este sentido, la sentencia Wollny, antes citada (apartado 27).

60 – *Ibidem* (apartado 28).