

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado

Miembro de la AEDAF

SENTENCIA 17 MAYO DE 2001

Asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99

Finanzamt Burgdorf / Hans-Georg Fischer

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann / Klaus Brandenstein

Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: "Sexta Directiva sobre el IVA – Artículos 5, apartado 6, y 11, parte A, apartado 1, letra b) – Afectación a fines privados de un bien de la empresa – Sujeción al impuesto cuando el bien o los elementos que lo componen han generado derecho a deducir el IVA soportado – Concepto de elementos que componen el bien afectado"

(Sala Quinta)

COMENTARIO

En este asunto el Tribunal, interpretando el alcance del art. 5 apartado 6 de la Sexta Directiva, declaró que no procede gravar un bien afectado por un sujeto pasivo a fines privados cuando dicho bien no ha generado derecho a deducción con motivo de la adquisición a una persona no sujeta al impuesto, incluso en el caso de que posteriormente el bien haya sido objeto de gastos de los que se ha deducido el IVA soportado. Ello por respeto al principio de neutralidad del IVA.

Ahora bien, en el supuesto de que con posterioridad a la adquisición se hayan efectuado sobre el bien trabajos que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que ha dado lugar a la incorporación de elementos que componen el bien, según el art. 5,6 citad, el IVA es exigible en el momento de la afectación a fines privados pero re-

caerá únicamente sobre los elementos que se incorporen al bien con carácter duradero y no consumido enteramente en el momento de la afectación a fines privados.

La base imponible estará constituida por el precio pagado por dichos elementos.

Por otra parte se planteó la cuestión de si los trabajos realizados posteriormente a la adquisición del bien (vehículo) que no tienen derecho a la deducción del IVA soportado, y por tanto no sujetos al impuesto con ocasión de su afectación a fines privados, si las deducciones efectuadas respecto de tales reparaciones debían ser o no objeto de regularización, afirmando a este respecto la Sentencia que era precedente la aplicación del art. 20 apartado 1, letra b) de la Sexta Directiva, siempre que dichos trabajos no hayan sido totalmente considerados en el marco de la actividad profesional del sujeto pasivo antes de la transferencia del vehículo a su patrimonio personal, y la misma regularización procede respecto de la entrega de bienes que no han generado derecho a deducir el IVA soportado, por no incluirse en el concepto de elementos que componen el bien.

Legislación española

De acuerdo con el art. 7 de la Ley 37/92, en su apartado 7º, no se consideran sujetas al IVA las operaciones previstas en el art. 9 número 1, que asimila a las entregas de bienes sujetas, considerándolas como autoconsumo, la transferencia efectuada por el sujeto pasivo de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional o su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

Igualmente según el art. 7, apartado 7, no están sujetas a IVA, las operaciones previstas en el art. 12 nº 1 y 2 que asimila a las prestaciones de servicios sujetas, las transferencias de bienes y derechos no considerados como entregas de bienes del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo (nº 1), o a la aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo a finés ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

Por otra parte están sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el art. 12 nº 3 de la Ley, que asimilan a las prestaciones de servicios sujetas, y las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los apartados anteriores. Sin embargo según el art. 7,7 estas operaciones no están sujetas cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se hubiese obtenido el derecho a deducción total o parcialmente del IVA efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

En definitiva, estas exenciones se justifican, ya que como el sujeto pasivo no se ha deducido del IVA soportado en estas operaciones, no tienen, porqué estar sujetas al impuesto, por aplicación del principio de neutralidad del IVA, pues de lo contrario se produciría una discriminación con el consumidor final, como dice la sentencia.

Ahora bien, si durante el ejercicio de su actividad el sujeto pasivo se ha deducido del IVA por los bienes incorporados al bien con carácter duradero (en este caso el vehículo), el valor de los bienes incorporados al bien (no su totalidad) estarían sujetos al IVA al tiempo de afectarse al uso privado, ya que al asimilarlo a las entregas de bienes sujetos, y que han sido objeto de deducción por tratarse de una actividad empresarial o profesional realizada por el sujeto pasivo, ya no le sería aplicable la no sujeción del art. 7.7, al no concurrir los requisitos del citado artículo, en relación con el art. 9 referente al autoconsumo.

Sin embargo, como los trabajos realizados no están sujetos al IVA al no ser según la Sentencia objetos tangibles y corporales, no forman parte de los elementos que componen el bien (como prestación de servicios que son) y por consiguiente no estarían sujetos a IVA. Todo ello de acuerdo con el principio de neutralidad proclamado en la Sentencia.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resoluciones de 15 de julio de 1999 el Bundesfinanzhof planteó varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de litigios entre el Finanzamt Burgdorf y el Sr. Fischer, en el asunto C.322/99, y el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann y el Sr. Brandenstein, en el asunto C-323/99, en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de la afectación a fines privados, por parte de los mencionados sujetos pasivos, de vehículos que habían adquirido de particulares sin derecho a deducir el IVA y respecto de los cuales se efectuaron diversas prestaciones de servicios y entregas de bienes que generaron derecho a deducir el IVA.

Los litigios principales

En el asunto C-322/99

En el transcurso del año 1989, el Sr. Fischer, que se dedicaba a la comercialización de vehículos de segunda mano, adquirió de un particular un automóvil de la marca Bentley. Por tanto, no pudo deducir el IVA incluido en el precio de compra, a saber, 28.000 DEM. El mencionado automóvil fue adquirido para las necesidades de las operaciones imponibles del Sr. Fischer, es decir, con el fin de revenderlo en el marco de su actividad profesional.

En 1990, el Sr. Fischer renovó dicho automóvil Bentley encargando profundas reparaciones de carrocería y de pintura. El 14 de mayo de 1990 se extendió la factura correspondiente a estos trabajos, por un importe de 10.800 DEM, además de 1.512 DEM en concepto de IVA. Ese mismo año, el Sr. Fischer dedujo el IVA que figuraba en la factura, como IVA soportado.

El 31 de diciembre de 1992, el Sr. Fischer cesó en su actividad y transfirió a su patrimonio personal los vehículos no vendidos, entre ellos el mencionado automóvil Bentley.

El Sr. Fischer no presentó ninguna declaración de IVA correspondiente al año 1992. Tras una inspección extraordinaria relativa a dicho impuesto, el Finanzamt Burgdorf consideró que la transferencia del automóvil Bentley al patrimonio personal del Sr. Fischer constituía un supuesto de autoconsumo sujeto al impuesto. El Finanzamt tomó como base imponible una parte del valor del vehículo, en concreto 20.000 DEM, y fijó el importe del IVA devengado en 2.800 DEM.

El Niedersächsische Finanzgericht, que conoció del asunto tras la desestimación de la reclamación presentada por el Sr. Fischer, estimó las prestaciones de este último.

El Finanzamt Burgdorf interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de "Revisión" contra la resolución del Finanzgericht. Alegando una violación del artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la Umsatzsteuergesetz 1991 (Ley reguladora del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, "UstG"), relativo a la tributación del autoconsumo, solicita que se anule la sentencia impugnada y que se desestime la petición del Sr. Fischer.

En el asunto C-323/99

El Sr. Brandenstein trabaja como asesor fiscal y auditor por cuenta propia. En 1985 adquirió de un particular un automóvil por 33.600 DEM, sin posibilidad de deducir el IVA, que utilizó para el ejercicio de su profesión. Está acreditado que el Sr. Brandenstein afectó enteramente a su empresa el vehículo de que se trata, desde su adquisición.

En 1991, afectó el vehículo a su uso privado. Hasta ese momento, el Sr. Brandenstein había gastado un importe bruto total de 16.028,54 DEM, en particular con motivo de revisiones, reparaciones menores, cambio de neumáticos, instalación de un catalizador en 1987 y reposición del parabrisas en 1991. En todos los casos efectuó la deducción del IVA soportado.

La declaración presentada por el Sr. Brandenstein en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios fue rechazada por el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, al estimar, en la liquidación de este impuesto correspondiente a 1991, que la afectación al vehículo a fines privados constituía un supuesto de autoconsumo sujeto al impuesto, con arreglo al artículo 1, apartado 1, número 2, letra a), de la UstG. Tomando como base imponible la suma de 7.500 DEM, que el Sr. Brandenstein había declarado como valor de la afectación a fines privados a efectos del impuesto sobre los beneficios, el Finanzamt Düsseldorf-Mettmann calculó en 1.050 DEM el importe del IVA devengado.

El Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, aplicando la circular del Ministerio Federal de Hacienda de 13 de mayo de 1994, estimó que la afectación del vehículo a un uso pri-

vado efectuada por el Sr. Brandenstein debía estar sujeta al impuesto, dado que los gastos, IVA excluido, de mejora, reparación, mantenimiento y cuidado ascendían a más del 20% del precio de compra. En consecuencia desestimó la reclamación del Sr. Brandenstein.

El Sr. Brandenstein interpuso un recurso contra esta decisión ante el Finanzgericht Düsseldorf.

El Finanzgericht Düsseldorf estimó el recurso.

El Finanzamt Düsseldorf-Mettmann interpuso un recurso de "Revisión" ante el Bundesfinanzhof.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Las cuestiones prejudiciales

En sus resoluciones de remisión, el Bundesfinanzhof señala, en relación con el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, que el Tribunal de Justicia no ha precisado aún la interpretación de los términos "siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido". Añade, no obstante, que en la sentencia Kühne, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la imposición de la afectación a un uso privado de un bien de la empresa conforme a otra disposición de la Sexta Directiva, a saber, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), estaba supeditada a la condición de que el propio bien, y no los gastos efectuados para su utilización y mantenimiento, hubiera generado derecho a deducir el IVA.

El Bundesfinanzhof recuerda que, basándose en la Sentencia Kühne antes citada, había declarado en su sentencia de 30 de marzo de 1995, que la afectación a fines privados, por parte de un sujeto pasivo, de un bien adquirido sin posibilidad de deducir el IVA no debía estar sujeta al impuesto a causa de los gastos efectuados para su utilización y mantenimiento que habían generado derecho a deducir el IVA soportado, dado que tales gastos, en general, no daban lugar a la adquisición o creación de un elemento que compusiera el bien. Sin embargo, al no haber seguido la administración tributaria alemana los principios establecidos en la mencionada sentencia de 30 de marzo de 1995, la interpretación del artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva, sigue siendo controvertida.

En consecuencia, por considerar que la resolución de los litigios de que cono- cere requiere una interpretación del Derecho comunitario, el Bundesfinanzhof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

Sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales en los asuntos C-322/99 y C-323/99, relativas a la sujeción al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

Mediante la primera cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y las dos primeras cuestiones prejudiciales en el asunto C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente que se dilucide si existe sujeción al IVA conforme al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un vehículo comprado sin que se haya generado derecho a deducir el IVA y que ha sido objeto, con posterioridad a su adquisición, de trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA. En caso de respuesta afirmativa, la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 pide que se dilucide si el artículo 5, apartado 6, debe interpretarse de manera que se considere gravado el bien y los elementos que lo componen o únicamente los elementos incorporados al bien *a posteriori*.

Apreciación del Tribunal de Justicia

Por lo que atañe, en primer lugar, a si existe sujeción al IVA con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa de un vehículo comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, procede realizar una interpretación de los siguientes términos del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva: “siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido”.

A este respecto, cabe distinguir entre los conceptos de “bien” y de “elementos que lo componen” en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

Por un lado, los términos “tal bien [...] [hubiera] sido objeto del derecho de deducción [...] del impuesto sobre el valor añadido” se refieren únicamente al impuesto relativo a la adquisición inicial o a la producción del bien y no al impuesto relativo a los gastos efectuados posteriormente sobre el bien, a los que se refieren en particular los términos “los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción [...] del impuesto sobre el valor añadido”.

Por otro lado, el concepto de “elementos que componen el bien” a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y que ésta no define, debe entenderse que comprende tanto los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial del bien como los elementos que se han incorporado al mismo posteriormente.

A este respecto procede señalar que el objetivo del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta a fines privados un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su em-

presa evite el pago del IVA cuando afecte a fines privados dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA (véase la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98).

Con el fin de alcanzar este objetivo, los elementos ya presentes en el momento de la adquisición inicial del bien y los elementos incorporados con posterioridad a dicha adquisición no pueden ser tratados de manera diferente. En ambos casos, si un sujeto pasivo ha deducido el IVA en relación con los elementos que componen el bien, debe evitarse que, cuando afecte el bien a fines privados, se beneficie de una ventaja indebida en relación con el consumidor ordinario.

Se ha debatido ante el Tribunal de Justicia si el concepto de “elementos que componen el bien” puede comprender tanto las prestaciones de servicios como las entregas de bienes.

A este respecto, del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva se desprende claramente que el concepto de “elementos que componen el bien” se refiere a objetos tangibles y corporales integrados en el bien y que no puede aplicarse a prestaciones de servicios.

De ello resulta que las prestaciones de servicios, incluidas las que requieren necesariamente entregas accesorias y menores de bienes, no pueden constituir “elementos que componen el bien” en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

A la vista de las consideraciones expuestas, procede concluir que, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, existe sujeción al IVA de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, si los trabajos efectuados han dado lugar a la incorporación de “elementos que componen el bien” en el sentido de la mencionada disposición. Cuando el bien afectado a fines privados es un vehículo constituyen “elementos que lo componen” los bienes entregados que, por un lado, han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distinto al incorporarse al vehículo y que, por otro lado, han producido un incremento duradero del valor del bien, no consumido enteramente en el momento de la afectación.

Hay que precisar, además, que esta interpretación, efectuada en respuesta a las cuestiones planteadas en el marco de una afectación de un vehículo a fines privados, resulta válida sea cual sea el bien corporal afectado a fines privados.

Procede examinar en segundo lugar si, en el supuesto de que una afectación a fines privados esté sujeta al IVA en las condiciones mencionadas en el apartado 70 de esta sentencia, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado de manera que la imposición recaiga sobre el bien y los elementos que lo componen o únicamente sobre los elementos *a posteriori*.

En el apartado 44 de la sentencia Bakcsi, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando el sujeto pasivo no ha podido deducir el IVA que grava un bien de la empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por tanto, la sujeción al impuesto de la afectación a fines privados, en virtud de esta disposición.

Lo mismo se aplica en el caso de una afectación de un bien de la empresa a fines privados efectuada por un sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la compra del bien adquirido sin derecho a deducir el IVA soportado, dicho bien ha sido objeto de prestaciones de servicios o de entregas de bienes que han generado derecho a deducir el IVA.

Resulta obligado señalar que la imposición de un bien en tal situación, cuando no ha generado derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA de que forma parte la Sexta Directiva. Por otro lado, la sujeción al impuesto de los “elementos que componen el bien”, tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, constituye la garantía de que el sujeto pasivo no se beneficia de ninguna ventaja indebida en relación con un consumidor ordinario.

Procede concluir que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no procede gravar un bien afectado por un sujeto pasivo a sus fines privados cuando dicho bien no haya generado un derecho a deducción con motivo de su adquisición de una persona no sujeta al impuesto, incluso en el caso de que posteriormente el bien haya sido objeto de gastos de los que se ha deducido el IVA soportado. En el supuesto de que, con posterioridad a su adquisición, se hayan efectuado sobre el bien trabajos que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que han dado lugar a la incorporación de elementos que componen el bien, tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, el IVA exigible en el momento de la afectación a fines privados, de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, recaerá únicamente sobre los mencionados elementos.

Sobre las terceras cuestiones prejudiciales en los asuntos C-322/99 y C-323/99, relativas a la base imponible en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

Mediante las terceras cuestiones en los asuntos C-322/99 y C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente que se dilucide si, en situaciones como las de los litigios principales, la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe ser determinada tomando en consideración el precio de compra del automóvil o de uso similar, en el momento de la afectación a fines privados, incluyendo en el precio de las reparaciones que han dado lugar a “elementos que componen el bien”, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva, o si está constituida únicamente por el precio pagado por dichas reparaciones de las que se ha deducido el IVA soportado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

A la luz de la respuesta ofrecida en el apartado 78 de la presente sentencia, procede responder a las terceras cuestiones del órgano jurisdiccional remitente que, en el supuesto de una afectación a fines privados sujeta al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular cuando se trate de la afectación de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo)

- adquirido sin que se haya generado derecho a deducción, y
- sobre el que se han efectuado trabajos que han generado derecho a deducción y que han dado lugar a la incorporación de “elementos que componen el bien”,

la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo que constituyen elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99, referida a la relación entre el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva

Mediante la cuarta cuestión en el asunto C-322/99, el órgano jurisdiccional remitente desea saber cómo se articulan el artículo 5, apartado 6, y el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva.

Está acreditado que la República Federal de Alemania no ha hecho uso de la posibilidad ofrecida por el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Sexta Directiva. En consecuencia, la imposición de la afectación de bienes a fines privados que ha dado origen al litigio principal se rige exclusivamente por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y resulta innecesario proceder a interpretar el artículo 5, apartado 7, letra c), de la misma.

Sobre la quinta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-323/99, relativas a la regularización de las deducciones en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva

Mediante la quinta cuestión prejudicial en el asunto C-322/99 y la cuarta cuestión prejudicial en el asunto C-323/99, el órgano jurisdiccional remitente se interesa acerca de la necesidad de una regularización de las deducciones del IVA, en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva. Pregunta, fundamentalmente, si en el caso de que los trabajos efectuados con posterioridad a la adquisición de un vehículo y que han generado derecho a deducir el IVA soportado no impliquen una sujeción al IVA en virtud del artículo 5, apartado 6, de dicha Directiva con ocasión de la afectación del vehículo a fines privados, las deducciones del IVA efectuadas respecto de tales reparaciones deben ser ob-

jeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva.

Procede señalar que, en una situación como la que está en el origen de los litigios principales, el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, establece que las deducciones del IVA inicialmente practicadas por el sujeto pasivo deberán ser regularizadas al producirse la afectación del bien a los fines privados de aquél, cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

Esta norma es aplicable a las operaciones efectuadas con posterioridad a la adquisición de un bien que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que están excluidas del concepto de “elementos que componen el bien” a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. Estas operaciones corresponden, por un lado, a las prestaciones de servicios efectuadas con posterioridad a la adquisición de un bien y que han generado derecho a deducir el IVA soportado y, por otro lado, a las entregas de bienes, realizadas con posterioridad a la adquisición de un bien, que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que no se incluyen en el concepto de “elementos que componen el bien” a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

Aún queda por determinar si, para las entregas de bienes que han generado derecho a deducción y que constituyen “elementos que componen el bien” en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, resulta necesariamente excluida la aplicación del artículo 20, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

A este respecto, procede señalar que nada excluye la aplicación del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con los “elementos que componen el bien” a que se refiere el artículo 5, apartado 6, de la misma.

3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) Cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) comprado sin derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre el valor añadido devengado con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, atañe únicamente a los “elementos que componen el bien” que han generado derecho a deducción, a saber, los elementos que han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distinto al incorporarse al vehículo, con posterioridad a su adquisición, a consecuencia de entregas de bienes que han implicado un

incremento duradero del valor del vehículo, no consumido enteramente en el momento de la afectación a fines privados.

2) En el supuesto de una afectación a fines privados sujeta al impuesto en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, en particular cuando se trate de la afectación de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo)

- adquirido sin que se haya generado derecho a deducción,*
- sobre el que se han efectuado trabajos que han generado derecho a deducción y que han dado lugar a la incorporación de "elementos que componen el bien",*

la base imponible en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388 debe determinarse tomando en consideración el precio, en el momento de la afectación a fines privados, de los bienes incorporados al vehículo que constituyen elementos que componen el bien en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la mencionada Directiva.

3) En el caso de que los trabajos efectuados con posterioridad a la adquisición de un bien (en los presentes asuntos, un vehículo) y que han generado derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no impliquen una sujeción al impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388 con ocasión de la afectación del vehículo a fines privados, las deducciones del impuesto sobre el valor añadido efectuadas respecto de tales trabajos deben ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva si el valor de los trabajos de que se trata no ha sido totalmente consumido en el marco de la actividad profesional del sujeto pasivo antes de la transferencia del vehículo a su patrimonio personal."

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 14 DE DICIEMBRE DE 2000.

Propone al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo:

"1) Las disposiciones del artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en relación con un bien, se refieren a "los elementos que lo componen", resultan aplicables únicamente cuando se realizan entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1 (y no cuando se producen prestaciones de servicios), que se integran en "tal bien" perdiendo su carácter material y económicamente distintivo, y que dan lugar a un incremento duradero del valor total del bien de que se trate.

2) Cuando se han integrado en un bien elementos que lo componen que han originado un derecho de deducción, al producirse un supuesto de afectación a fines priva-

dos, están sujetos a imposición el bien y los elementos que lo componen, considerados en su conjunto.

3) Cuando se produce un supuesto de imposición en virtud del artículo 5, apartado 6, como resultado de la integración en un bien, con derecho a deducción, de elementos que lo componen, la base imponible debe entenderse constituida, en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva, por el precio de compra del bien y de los elementos que lo componen, considerados en su conjunto.

4) En ausencia de una disposición nacional específica que desarrolle el artículo 5, apartado 7, letra c), de la Directiva, la imposición de la afectación de un bien a fines privados con posterioridad al cese de la actividad económica se rige exclusivamente por el artículo 5, apartado 6, de la Directiva.

5) Las deducciones practicadas en relación con los trabajos efectuados sobre un bien tras su adquisición pueden ser objeto de regularización conforme al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Directiva, con ocasión de la afectación a fines privados del mencionado bien, en el supuesto de que no sean de aplicación las disposiciones del artículo 5, apartado 6, relativas a "los elementos que lo componen". No obstante, dichas regularizaciones son sólo posibles en la medida en que el valor de los trabajos de que se trate no haya sido consumido en el ámbito de la empresa antes de la afectación del bien a fines privados."