

HE

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)  
de 21 de abril de 2005 \*

En el asunto C-25/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 29 de agosto de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de enero de 2003, en el procedimiento entre:

**Finanzamt Bergisch Gladbach**

y

**HE,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. R. Schintgen (Ponente), G. Arestis y J. Klučka, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. A. Tizzano;  
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de septiembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Finanzamt Bergisch Gladbach, por el Sr. A. Eich, en calidad de agente;
- en nombre del Sr. HE, por el Sr. C. Fuhrmann, Rechtsanwalt, y el Sr. K. Korn, Steuerberater;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de noviembre de 2004;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 4, 17, 18 y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados

miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54), tanto en su versión inicial como en la resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Bergisch Gladbach (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. HE y plantea la cuestión de si el Sr. HE, que es copropietario con su mujer de un inmueble de uso residencial y se reserva el uso de una de sus dependencias con fines exclusivamente profesionales, tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que gravó la construcción de dicho inmueble y, en caso de que así fuera, en qué medida.

## Marco jurídico

### *Normativa comunitaria*

- 3 Con arreglo al artículo 2, que integra el título II, «Ámbito de aplicación», de la Sexta Directiva:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1. 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.

2. Las importaciones de bienes.»

- 4 El artículo 4, que configura el título IV, «Sujetos pasivos», de esta Directiva, dispone:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]»

- 5 El artículo 5, «Entrega de bienes», del título V, que lleva por rúbrica «Hecho imponible», de la misma Directiva, establece en su apartado 1:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

- 6 Según el artículo 17, «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», incluido en el título XI, «Deducciones», de la Sexta Directiva:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

- a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

6. 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.

[...]»

- 7 En el período de que se trata en el litigio principal entró en vigor la Directiva 91/680 que, en su artículo 3, obliga a los Estados miembros a adaptar su régimen de IVA a las disposiciones que establece y a adoptar las medidas necesarias a fin de que estas adaptaciones entren en vigor el 1 de enero de 1993. El artículo 17, apartado 2, mencionado anteriormente, en su versión resultante de la Directiva 91/680, dispone:

«2. 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:

- a) el impuesto sobre el valor añadido debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del impuesto en el interior del país;

[...]»

- 8 El artículo 18, que lleva por título «Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir» y que forma parte del mismo título XI de la Sexta Directiva, es del tenor siguiente:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

- a) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3;

[...]»

- 9 Con arreglo al artículo 22, «Obligaciones en régimen interior», incluido en el título XIII, «Obligaciones formales de los contribuyentes», de la Sexta Directiva:

«[...]

3. a) Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos.

[...]

- b) En las facturas deberá figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

- c) Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.

[...]

8. [...] los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

[...]»

10 Dicho artículo 22 fue modificado por la Directiva 91/680 del modo siguiente:

«[...]

3. a) Los sujetos pasivos deberán expedir factura, o documento que la sustituya, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos. [...] El sujeto pasivo deberá conservar un duplicado de todos los documentos expedidos.

[...]

- b) La factura debe consignar, separadamente, el precio, excluido el impuesto, y la cuota correspondiente a cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

[...]

- c) Los Estados miembros fijarán los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura.

[...]

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

[...]»

### *Normativa nacional*

- 11 Las disposiciones pertinentes de la Ley alemana relativa al impuesto sobre el valor añadido (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable en los períodos impositivos 1991 a 1993 (BGBl. 1991 I, p. 351, y BGBl. 1993 I, p. 566, respectivamente), a que hace referencia el litigio principal, son del tenor siguiente:

#### «Artículo 14. Emisión de las facturas

- 1) Cuando efectúe entregas de bienes o prestaciones de servicios imponibles conforme al artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 3, el sujeto pasivo puede y, en la medida en que efectúe dichas operaciones a favor de otro sujeto pasivo que tenga la condición de empresario, debe, a solicitud de este último, emitir facturas de las que se desprenda claramente la cuantía del impuesto. Las facturas deben contener las siguientes indicaciones:

1. el nombre y dirección del sujeto pasivo que efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios;

2. el nombre y dirección del beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios;
3. la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios;
4. la fecha de la entrega de bienes o de la prestación de servicios;
5. la contraprestación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios (artículo 10), y
6. la cuantía del impuesto devengado por dicha contraprestación (punto 5).

[...]

#### Artículo 15. Deducción del impuesto soportado

1) El sujeto pasivo puede deducir como cuotas del impuesto soportado:

1. el impuesto que se indica separadamente en las facturas conforme al artículo 14, emitidas por otros sujetos pasivos por entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa. Cuando el

importe del impuesto indicado por separado tenga por objeto operaciones de este tipo, que se hayan pagado antes de haber sido efectuadas, se puede deducir desde el momento en que se emita la factura o se efectúe el pago;

[...]»

- 12 Dado que el Bundesfinanzhof se ha referido en su resolución de remisión a la situación jurídica existente en la materia en la República de Austria, procede precisar que, en este Estado miembro, el artículo 12, apartado 2, punto 2, de la Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) prevé lo siguiente:

«No se considerarán efectuadas con fines empresariales las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones:

- a) cuyo pago no represente principalmente gastos (cargas) que puedan deducirse con arreglo al artículo 20, apartado 1, puntos 1 a 5, de la Ley de 1988 del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988).

[...]»

- 13 Esta última disposición es del siguiente tenor:

«No pueden deducirse de los diversos ingresos:

[...]

2. [...]

- d) las cargas o gastos inherentes a un estudio situado en el propio domicilio y a su acondicionamiento, así como al acondicionamiento del domicilio. Si un estudio situado en el propio domicilio constituye el centro de toda la actividad empresarial y profesional del sujeto pasivo, las cargas y gastos ligados a éste, gastos de acondicionamiento incluidos, pueden deducirse.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- <sup>14</sup> De los autos del asunto principal resulta que, en el año 1990, el Sr. HE adquirió un terreno en copropiedad con su esposa. Las cuotas de copropiedad eran de una cuarta parte para el Sr. HE y tres cuartas partes para su mujer. Posteriormente, dichos cónyuges encargaron a varias empresas la construcción en ese terreno de un inmueble de uso residencial. En la vista ante el Tribunal de Justicia, el representante del Sr. HE ha precisado que, por lo que se refiere a dicho inmueble, las cuotas de copropiedad de los cónyuges eran, asimismo, de una cuarta parte para el marido y de tres cuartas partes para la mujer. Todas las facturas relativas a dicha construcción se dirigían al Sr. y la Sra. HE, sin distinguir en función de la cuota de copropiedad de cada uno de ellos.
- <sup>15</sup> Consta que el Sr. HE utilizaba una dependencia de esta vivienda como estudio, para ejercer allí, paralelamente a su actividad de trabajador por cuenta ajena y con carácter accesorio, la profesión de autor especializado.

- 16 A efectos de sus declaraciones de IVA correspondientes a los períodos impositivos 1991, 1992 y 1993, el Sr. HE efectuó deducciones proporcionales sobre la base de las facturas relativas a la construcción del inmueble estimando la parte deducible en un 12 %, que equivale al cociente entre la superficie del estudio y la superficie útil total de la vivienda.
- 17 No obstante, el Finanzamt denegó tales deducciones ya que, en su opinión, quien encargó y recibió los servicios de construcción fue la sociedad conyugal formada por el Sr. y la Sra. HE, y no el Sr. HE individualmente considerado.
- 18 El recurso interpuesto por el Sr. HE contra esa decisión de denegación fue estimado parcialmente en primera instancia por el Finanzgericht.
- 19 Así, según este órgano jurisdiccional, con arreglo al Derecho civil, el Sr. HE sólo encargó y recibió una cuarta parte de los servicios de construcción correspondientes al estudio. A falta de otros indicios, dicho órgano jurisdiccional se basó en el reparto de la propiedad del inmueble entre los cónyuges. Teniendo en cuenta que la cuota de copropiedad de la esposa era de tres cuartas partes, el Finanzgericht tan sólo reconoció al Sr. HE el derecho a deducir una cuarta parte del IVA soportado correspondiente al estudio, es decir, una cuarta parte del 12 % del importe total del impuesto soportado. Según el mismo órgano jurisdiccional, el hecho de que las facturas estuvieran dirigidas a ambos cónyuges sin distinguir entre ambos carece de relevancia en este contexto.
- 20 Tanto el Finanzamt como el Sr. HE interpusieron sendos recursos de casación contra esta sentencia ante el Budesfinanzhof.

- 21 A juicio del Finanzamt, debe establecerse una distinción dependiendo de si los servicios controvertidos en el litigio principal se prestaron a la sociedad conyugal o a uno solo de los cónyuges. Si la identidad de quien encarga los servicios de construcción no se desprende claramente del encargo, se considera que la sociedad conyugal es la beneficiaria de las obras. Estima que las relaciones de propiedad sobre el inmueble entre el Sr. y la Sra. HE carecen de relevancia a este respecto. En todo caso, el hecho de que no se desglose el importe del impuesto soportado por cada uno de ellos y de que las facturas estuvieran dirigidas a ambos cónyuges sin distinguir entre ambos se opone a cualquier derecho de deducción por parte del Sr. HE.
- 22 En cambio, el Sr. HE estima que, dado que goza de un derecho de uso exclusivo de la parte del inmueble utilizada como estudio, debe considerarse que es el único que encargó las obras por lo que se refiere a la construcción de esta parte. A su juicio, la denegación de la deducción solicitada sobre la sola base del Derecho civil nacional es incompatible con el sistema común del IVA. Afirma que, a diferencia de lo declarado por el órgano jurisdiccional de primera instancia, el derecho de deducción debe extenderse a todo el IVA soportado por la construcción del estudio, que equivale al 12 % de la totalidad del IVA correspondiente a la vivienda.
- 23 El Bundesfinanzhof señala que, con arreglo al Derecho alemán, en caso de que un encargo sea efectuado conjuntamente por varias personas que no actúan como una persona jurídica autónoma –sociedad de personas o de capitales–, sino como una simple sociedad de hecho, cada uno de sus miembros es destinatario de la prestación a prorrata de la cuota de participación que se le ha asignado. En el litigio principal, desde el punto de vista del IVA, la sociedad conyugal como tal no actuó, de modo que debe considerarse que ambos cónyuges recibieron la prestación controvertida.
- 24 Dicho órgano jurisdiccional señala asimismo que, con arreglo a las apreciaciones del Finanzgericht, el Sr. HE era el único que ejercía una actividad profesional en el estudio situado en el inmueble construido en común. Con arreglo a su jurisprudencia, en el supuesto de adquisiciones conjuntas, cada uno de los empresarios que haya adquirido un bien para utilizarlo con fines profesionales

goza del derecho de deducción a prorrata de su cuota de copropiedad. En un caso en el que un matrimonio había alquilado locales profesionales utilizados solamente por uno de los cónyuges para necesidades de su empresa, el Bundesfinanzhof se basó, a falta de otros indicios, en el artículo 742 del Código Civil alemán (Bürgerliches Gesetzbuch), en virtud del cual los derechos y obligaciones se reparten a partes iguales entre los copropietarios, para declarar que uno de dichos copropietarios, que utilizaba el bien con fines profesionales, sólo podía deducir la mitad del importe total del impuesto soportado.

- 25 El Bundesfinanzhof afirma que el Finanzgericht llegó en el caso de autos a la misma solución, declarando acertadamente que este razonamiento no quedaba desvirtuado por el hecho de que las facturas se emitieran a nombre de ambos cónyuges.
- 26 No obstante, se pregunta si esta solución es compatible con la Sexta Directiva.
- 27 En primer lugar, el Bundesfinanzhof considera que no es posible afirmar con seguridad si los servicios de construcción de un inmueble de uso residencial, en el que se ha instalado un estudio, han sido recibidos por el Sr. HE «como sujeto pasivo» y «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, o si lo han sido para cubrir necesidades privadas de residencia, máxime cuando las autoridades austriacas, por ejemplo, excluyen el derecho de deducción en esta hipótesis.
- 28 En este contexto, es preciso determinar, asimismo, si los gastos efectuados para la construcción de un estudio en el domicilio tienen «un carácter estrictamente profesional» o no, quedando, en este último caso, excluidos como tales del derecho de deducción de conformidad con el artículo 17, apartado 6, segunda frase, de la Sexta Directiva.

- 29 El Bundesfinanzhof añade que, aun suponiendo que el derecho de deducción exista en principio en dicho supuesto, hay que referirse en segundo lugar a los requisitos previstos por el Derecho comunitario para el ejercicio de este derecho de deducción cuando un bien de inversión es adquirido por una comunidad de bienes o una sociedad conyugal que no actúa directamente como sujeto pasivo.
- 30 Por último, estima que la aplicación de los requisitos establecidos en los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, letras a) y c), de la Sexta Directiva, suscita dudas en relación con la jurisprudencia nacional según la cual las exigencias relativas a la inclusión de indicaciones adicionales en la factura por lo que se refiere a las cuotas de copropiedad respectivas tienen escasa importancia.
- 31 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En caso de adquisición o construcción de un inmueble para uso residencial, ¿actúa en calidad de sujeto pasivo quien adquiere o edifica el inmueble, cuando desea utilizar una parte de éste como estudio para una actividad independiente accesoria?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

Si una comunidad de bienes o una sociedad conyugal que no ejerce directamente una actividad empresarial encarga un bien de inversión, ¿debe considerarse que la adquisición la realiza una persona que no es sujeto pasivo del impuesto y que no tiene derecho a deducir el IVA soportado por tal adquisición, o bien que todos los copropietarios son destinatarios de la prestación?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:

Si dos cónyuges adquieren un bien de inversión en copropiedad, cuando el bien es utilizado únicamente por uno de los copropietarios para su empresa:

- a) ¿corresponde a dicho copropietario el derecho a deducción únicamente por el importe del impuesto soportado correspondiente a su cuota en la adquisición?, o
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- b) ¿corresponde al copropietario, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, una deducción equivalente al impuesto soportado correspondiente a la parte de todo el bien que utiliza con fines empresariales (sin perjuicio de los requisitos en materia de facturación a que se hace referencia en la cuarta cuestión)?
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- 4) ¿Se requiere, para poder ejercer el derecho a deducir conforme al artículo 18 de la Sexta Directiva, una factura en el sentido del artículo 22, apartado 3, de la citada Directiva, expedida a nombre de dicho cónyuge/copropietario, con la indicación de la fracción del precio y del impuesto que corresponde a su cuota de copropiedad, o es suficiente una factura dirigida a los cónyuges/copropietarios sin dicha indicación?»

## Observaciones previas

- 32 Con carácter previo, es preciso recordar que de los autos se desprende que:
- el Sr. y la Sra. HE adquirieron en régimen de copropiedad un terreno en el que construyeron un inmueble de uso residencial;
  - en la sociedad conyugal formada por el Sr. y la Sra. HE, la cuota de copropiedad del marido es de una cuarta parte y la de su mujer de tres cuartas partes tanto por lo que se refiere al terreno como a la vivienda;
  - el Sr. HE ejerce, además de su actividad de trabajador por cuenta ajena, la profesión de autor especializado, con carácter accesorio;
  - para esta última actividad, utiliza como estudio una dependencia de la vivienda de forma exclusiva; consta que esta dependencia representa el 12 % de la superficie útil total del inmueble;
  - la mujer del Sr. HE no ejerce ninguna actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva y no ha utilizado en ningún momento este estudio;

- la sociedad conyugal formada por el Sr. y la Sra. HE tampoco ejerce una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva y no posee personalidad jurídica, del mismo modo que carece de capacidad de obrar autónomamente;
  
  - dado que carecen de la condición de sujetos pasivos, ni la mujer del Sr. HE ni dicha sociedad conyugal gozan del derecho de deducción con arreglo a la Sexta Directiva;
  
  - las facturas relativas a la construcción de la vivienda se dirigieron indistintamente al Sr. y la Sra. HE sin precisar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de ellos;
  
  - el Sr. HE solicita la deducción del IVA soportado por la totalidad del estudio que utiliza con fines exclusivamente profesionales, es decir, el 12 %, mientras que la cuota de copropiedad que posee sobre el inmueble es del 25 %.
- 33 Las cuestiones prejudiciales deben responderse a la luz de estas circunstancias del litigio principal.
- 34 Es preciso añadir que, en las respuestas, por lo que se refiere a los artículos 17 y 22 de la Sexta Directiva, no procede distinguir entre la versión inicial de estas disposiciones y la resultante de la Directiva 91/680, ya que debe considerarse que su alcance es esencialmente idéntico a efectos de la interpretación que el Tribunal de Justicia deberá realizar en el marco del presente asunto.

## **Sobre la primera cuestión**

- 35 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta básicamente si una persona que adquiere una vivienda o encarga su construcción para residir en ella con su familia actúa en calidad de sujeto pasivo y goza, por tanto, del derecho de deducción con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, en la medida en que utiliza una dependencia de este inmueble como estudio para el ejercicio, con carácter accesorio, de una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la misma Directiva.
- 36 A este respecto, procede recordar primeramente que la Sexta Directiva establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles (véase la sentencia de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec. p. I-6729, apartado 38).
- 37 Del artículo 2 de dicha Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, en relación con el artículo 4 de la misma Directiva, resulta que sólo están sujetas a este impuesto las actividades de carácter económico cuando son realizadas en el interior de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúa como tal.
- 38 En virtud del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, se considera sujeto pasivo a quien realiza, con carácter independiente, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo.
- 39 El concepto de «actividades económicas» se define en dicho apartado 2 como comprensivo de «todas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de

servicios y, en especial, de las operaciones que implican la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Este concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a todas estas operaciones, independientemente de su forma jurídica (véase la sentencia de 21 de octubre de 2004, BBL, C-8/03, Rec. p. I-10157, apartado 36).

- 40 Según reiterada jurisprudencia, el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna de este modo un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, que engloba todas las fases de la producción, la distribución y la prestación de servicios (véanse, entre otras, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17, y MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, antes citada, apartado 42).
- 41 Pues bien, en función de los criterios establecidos en el artículo 4 de dicha Directiva, conforme a los que debe apreciarse exclusivamente la condición de sujeto pasivo (véanse las sentencias, antes citadas, Van Tiem, apartado 25, y BBL, apartado 36), debe considerarse que una persona como el Sr. HE posee tal condición.
- 42 En efecto, de los autos se desprende que durante el período de que se trata en el litigio principal, comprendido entre 1991 y 1993, el interesado ejerció efectivamente –aunque sólo fuera con carácter accesorio– una actividad económica independiente en el sentido de dicho artículo 4.
- 43 Por otra parte, del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva resulta que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal, utilice el bien para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA debido o pagado por dicho bien. En cambio, cuando el sujeto pasivo no utilice el bien en las actividades económicas a que se refiere el artículo 4 de la misma Directiva, sino para su consumo privado, no puede nacer ningún derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartados 8 y 9).

- 44 Pues bien, a este respecto, de los autos se desprende que, durante el período de que se trata en el litigio principal, el Sr. HE utilizó con carácter exclusivo, para el ejercicio de su actividad económica independiente de autor especializado, una dependencia del inmueble que encargó construir con su mujer y del que es copropietario.
- 45 El hecho de que, en el caso de autos, el interesado sólo utilizara una parte de este inmueble para su actividad económica carece de pertinencia.
- 46 En efecto, según reiterada 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 —como en el litigio principal— integrarlo en su empresa en la medida de su utilización profesional efectiva (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, apartados 24 a 34, y de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00, Rec. p. I-4101, apartados 40 y 41).
- 47 En este último caso, debe considerarse que, dentro de los límites de utilización profesional del bien, el operador en cuestión ha actuado como sujeto pasivo en la adquisición o construcción del inmueble y que éste se ha utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas de dicho operador en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.
- 48 La interpretación que precede queda corroborada por el principio de neutralidad, en virtud del cual la persona de que se trate sólo debe soportar el IVA en la medida en que corresponda a bienes o servicios que utilice para su consumo privado y no para sus actividades profesionales impositivas.

- 49 Como ha señalado acertadamente la Comisión, las dudas expresadas por el órgano jurisdiccional remitente sobre la cuestión de si una operación como la controvertida en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva no están fundadas.
- 50 En efecto, el hecho de que otro Estado miembro (como la República de Austria) excluya el derecho de deducción por un estudio situado en un domicilio carece de relevancia, habida cuenta del carácter común del sistema del IVA y de la armonización que persigue, que sólo permite el establecimiento de excepciones al derecho de deducción en los casos expresamente previstos por la Sexta Directiva, con objeto de garantizar su idéntica aplicación en el conjunto de los Estados miembros.
- 51 Además, en vista de que el órgano jurisdiccional remitente se basa en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, debe observarse, en primer lugar, que no existe, en la situación actual del Derecho comunitario, un acto del Consejo que excluya del derecho a deducir los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, como los gastos de lujo, recreo o representación. Por otra parte, la legislación alemana aplicable en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva no implicaba exclusión alguna del derecho a deducir por estudios situados en el domicilio. Por último, no se autorizó a la República Federal de Alemania a que estableciera medidas especiales de inaplicación de esta Directiva con arreglo al artículo 27 de la misma.
- 52 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que una persona que adquiere una vivienda o encarga su construcción para residir en ella con su familia actúa en calidad de sujeto pasivo y goza, por tanto, del derecho de deducción en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva, en la medida en que utiliza una dependencia de este inmueble como estudio para el ejercicio, aunque sólo sea con carácter accesorio, de una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la misma Directiva e incluye esta parte del inmueble en el patrimonio de su empresa.

## **Sobre la segunda cuestión**

- 53 Esta cuestión se refiere, esencialmente, al problema de si, en el supuesto de que una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce directamente una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, encargue un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha Directiva.
- 54 A este respecto, de los autos a disposición del Tribunal de Justicia se desprende que la sociedad conyugal formada por el Sr. y la Sra. HE no ha ejercido directamente una actividad económica como sociedad de Derecho civil dotada de personalidad jurídica propia o como una entidad que, aun desprovista de dicha personalidad, posee de hecho la capacidad de obrar de forma independiente. En efecto, dichos cónyuges se limitaron a actuar conjuntamente en la práctica tanto en la adquisición del terreno como en la construcción del inmueble.
- 55 Por tanto, dicha sociedad no actuó en las operaciones controvertidas en el litigio principal desde el punto de vista del IVA y, en consecuencia, no puede considerarse sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva.
- 56 En estas circunstancias y a falta de otros elementos relevantes, debe entenderse que, a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, el Sr. y la Sra. HE, en su condición de copropietarios del bien de inversión, son los beneficiarios de la entrega de dicho bien.
- 57 Esta solución se ajusta asimismo al principio de neutralidad. Dado que la sociedad conyugal formada por dichos cónyuges no es un sujeto pasivo y, por tanto, no puede deducir el IVA soportado, dicho derecho de deducción deber reconocerse a los cónyuges individualmente considerados siempre que posean la condición de sujetos pasivos.

- 58 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que, cuando una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce como tal una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, encarga un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha Directiva.

### **Sobre la tercera cuestión**

- 59 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si, cuando dos cónyuges que forman una sociedad conyugal adquieren un bien de inversión del que una parte es utilizada exclusivamente con fines profesionales por uno de los cónyuges copropietarios, éste goza del derecho a deducir la totalidad del IVA soportado que grava la parte del bien que utiliza para las necesidades de su empresa o sólo la fracción del IVA soportado correspondiente a su cuota como adquirente.
- 60 Para responder a esta cuestión, procede recordar que el órgano jurisdiccional nacional de primera instancia declaró que, desde el punto de vista del Derecho civil alemán, el Sr. HE sólo había recibido una cuarta parte de los servicios de construcción del estudio. A este respecto, se basó en el reparto de la propiedad del terreno entre los cónyuges copropietarios, ya que la cuota de copropiedad del marido era solamente del 25 %. En consecuencia, dicho órgano jurisdiccional reconoció al Sr. HE el derecho a deducir únicamente una cuarta parte del impuesto soportado correspondiente al estudio utilizado para las necesidades de la empresa, es decir, una cuarta parte del 12 % del importe total del IVA soportado.
- 61 Sin embargo, el Sr. HE considera que, con arreglo a la Sexta Directiva, tiene derecho a deducir íntegramente el importe del IVA soportado correspondiente a la parte del bien que utiliza con fines profesionales, es decir, el 12 % del importe total del impuesto soportado.

- 62 A este respecto, debe recordarse en primer lugar que, como se desprende de su propio título, la Sexta Directiva tiene por objeto el establecimiento de un sistema común del IVA definiendo de modo uniforme y según normas comunitarias las operaciones impondibles (véase el apartado 36 de la presente sentencia y la jurisprudencia allí citada).
- 63 Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, el tenor de una disposición de la Sexta Directiva que no contenga remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme, en toda la Comunidad, con el fin de evitar divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado miembro a otro (véase la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 34).
- 64 Por lo que se refiere más concretamente al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, según el cual se considera entrega de un bien la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. La finalidad de dicha Directiva puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos impondibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartados 7 y 8; de 4 de octubre de 1995, Armbrrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartados 13 y 14, y de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec. p. I-1317, apartados 32 y 33).
- 65 En consecuencia, no es posible secundar la posición del órgano jurisdiccional nacional de primera instancia, que basa su razonamiento en el régimen de la propiedad del Derecho civil alemán, ni la defendida por la Comisión en sus observaciones escritas, según la cual no es posible acceder a la solicitud del Sr. HE si, de acuerdo con las normas nacionales en materia de regímenes matrimoniales, éste no tiene derecho a disponer del bien de inversión por entero.

- 66 Además, la cuestión de cuál de los copropietarios pagó realmente las facturas relativas a la construcción del inmueble carece de relevancia a efectos de la respuesta a la cuestión planteada, ya que del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que la contraprestación también puede ser abonada por un tercero.
- 67 Para responder a la tercera cuestión debe recordarse, en cambio, que en el caso de autos el Sr. HE utiliza el estudio situado en el inmueble de uso residencial personalmente y en un 100 % para sus actividades económicas y que decidió incluir esta dependencia íntegramente en su empresa. De este modo, resulta que el interesado dispone de hecho de esta dependencia como un propietario y que, por tanto, cumple el requisito que se desprende de la jurisprudencia mencionada en el apartado 64 de la presente sentencia.
- 68 Es preciso añadir que el Sr. HE solicita la deducción de un importe del IVA soportado que equivale al correspondiente a la parte del bien que utiliza exclusivamente con fines profesionales y que decidió tratar como un bien de empresa.
- 69 Por lo demás, en las circunstancias del litigio principal, el estudio no puede generar el derecho de deducción de un operador que no sea el Sr. HE, de modo que en este caso no existe el riesgo de que aparezca una situación de fraude o abuso.
- 70 En estas circunstancias, debe considerarse que la solicitud del Sr. HE de obtener la deducción de la totalidad del IVA que ha gravado este estudio se atiene al régimen de deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, entre otras, la sentencia Zita Modes, antes citada, apartado 38).

- 71 De lo anterior resulta que un operador que, como el Sr. HE, incluye íntegramente la dependencia utilizada como estudio en el patrimonio de su empresa, debe gozar del derecho a deducir la totalidad del IVA que grava directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de esta parte del inmueble. Si sólo pudiera deducir una fracción del IVA que haya soportado por esta dependencia utilizada exclusivamente para sus operaciones impositivas –fracción determinada en función de su cuota de copropiedad del inmueble considerado en su totalidad–, dicho operador no podría ser liberado completamente del impuesto correspondiente al bien que utiliza para las necesidades de su actividad económica como exige el principio de neutralidad.
- 72 La interpretación anterior es asimismo conforme con el principio de igualdad de trato, que constituye el corolario del principio de neutralidad.
- 73 Así, dos sujetos pasivos que se encuentran objetivamente en la misma situación, en la que cada uno utiliza con carácter exclusivo el mismo porcentaje de un inmueble que ha integrado en su empresa como estudio, reciben un trato idéntico ya que tienen derecho a deducir el mismo importe de IVA soportado. Sin embargo, se tiene en cuenta la diferencia que caracteriza su situación –uno tiene la propiedad exclusiva del inmueble mientras que el otro sólo posee una cuota de copropiedad– debido a que el primero goza de la posibilidad de deducir el IVA soportado en un 100 %, porque eligió incluir el inmueble de uso mixto íntegramente en su empresa, en tanto que el segundo nunca podrá liberarse de un importe del IVA superior al efectivamente soportado, a saber, el correspondiente a su cuota de copropiedad (es decir, un 25 % en el litigio principal).
- 74 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión que, cuando dos cónyuges que forman una sociedad conyugal adquieren un bien de inversión del que una parte es utilizada exclusivamente con fines profesionales por uno de los cónyuges copropietarios, éste goza del derecho a deducir la totalidad del IVA soportado que grava la parte del bien que utiliza para las necesidades de su empresa, siempre que el importe deducido no supere los límites de la cuota de copropiedad que el sujeto pasivo posee sobre dicho bien.

## Sobre la cuarta cuestión

- 75 Esta cuestión trata esencialmente de que se dilucide si los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva exigen que, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad, o si, a tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman una sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.
- 76 A este respecto, del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, tanto en su versión inicial como en la resultante de la Directiva 91/680, se desprende que, a efectos del ejercicio del derecho de deducción, en las facturas debe figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.
- 77 En consecuencia, fuera de estas exigencias mínimas, la Sexta Directiva no impone otras menciones obligatorias, como las indicadas en la cuarta cuestión prejudicial.
- 78 Es cierto que, conforme al artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, los Estados miembros tienen la posibilidad de fijar los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura y que, con arreglo al apartado 8 del mismo artículo, los Estados miembros están facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude.

- 79 La República Federal de Alemania ha hecho uso de esta última posibilidad. Así, en este Estado miembro la UStG dispone que las facturas deben incluir, en particular, el nombre y dirección del beneficiario de la operación, la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios y el precio de la operación.
- 80 Sin embargo, como ha recordado la Comisión, según reiterada jurisprudencia, la exigencia, para el ejercicio del derecho a la deducción, de indicaciones en la factura distintas de las enunciadas en el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción (sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartado 17). Asimismo, las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la misma Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59).
- 81 Pues bien, en un caso como el controvertido en el litigio principal, no existe riesgo alguno de fraude o abuso, ya que este caso afecta a un tipo muy concreto de copropiedad, a saber, la copropiedad de hecho entre cónyuges, que carece en sí misma de la condición de sujeto pasivo y dentro de la cual sólo uno de los cónyuges ejerce una actividad económica, de modo que queda excluido que las facturas, aun emitidas a nombre del «Sr. y la Sra. HE» y sin hacer constar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de los cónyuges, puedan utilizarse por el cónyuge no sujeto al impuesto o por la sociedad conyugal para obtener otra vez la deducción del mismo importe de IVA.

- 82 En estas circunstancias, denegar al cónyuge sujeto al impuesto el derecho de deducción por el mero hecho de que las facturas no incluyen las indicaciones que exige el Derecho nacional aplicable sería incompatible con el principio de proporcionalidad.
- 83 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva no exigen, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, que el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad. A tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.

### Costas

- 84 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

**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, tanto en su versión inicial como en la resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388, debe interpretarse del modo siguiente:**

- una persona que adquiere una vivienda o encarga su construcción para residir en ella con su familia actúa en calidad de sujeto pasivo y goza, por tanto, del derecho de deducción con arreglo al artículo 17 de la Directiva 77/388, en la medida en que utiliza una dependencia de este inmueble como estudio para el ejercicio, aunque sólo sea con carácter accesorio, de una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la misma Directiva e incluye esta parte del inmueble en el patrimonio de su empresa;
  
- cuando una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce como tal una actividad económica en el sentido de la Directiva 77/388, encarga un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha Directiva;
  
- cuando dos cónyuges que forman una sociedad conyugal adquieren un bien de inversión del que una parte es utilizada exclusivamente con fines profesionales por uno de los cónyuges copropietarios, éste goza del derecho a deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido soportado que grava la parte del bien que utiliza para las necesidades de su empresa, siempre que el importe deducido no supere los límites de la cuota de copropiedad que el sujeto pasivo posee sobre dicho bien;
  
- los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, de la Directiva 77/388 no exigen que, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del impuesto sobre el valor añadido correspondientes a su cuota de copropiedad. A tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.

Firmas