SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 14 de septiembre de 2006 *

En el asunto C-72/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht München (Alemania), mediante resolución de 1 de febrero de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de febrero de 2005, en el procedimiento entre

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

y

Finanzamt Landshut,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y la Sra. N. Colneric y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (Ponente) y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de marzo de 2006;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de la Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, por los Sres. J. Wollny y H. Wollny;

— en nombre del Finanzamt Landshut, por el Sr. D. Baumann, Regierungsdirektor;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. U. Forsthoff, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. R. Hill, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de junio de 2006,

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), 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), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio sobre la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») relativa al uso por un sujeto pasivo para sus necesidades privadas de una parte de un inmueble afectado en su totalidad a su empresa.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva declara sujetas 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».

4 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 [IVA]».

5 A tenor del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, la base imponible estará constituida, «en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

6 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) 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;

[...]»

7 El artículo 20 de la Sexta Directiva establece:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;

b) 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, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios [...]

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el [párrafo] 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.

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

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

[...]»

Normativa nacional

8 El artículo 3, apartado 9a, punto 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG») asimila a las prestaciones de servicios a título oneroso el uso, por el sujeto pasivo, de un bien afectado a la empresa para fines ajenos a ésta, en los casos en que este bien haya dado lugar a una deducción parcial o total del impuesto soportado.

9 La base imponible de las prestaciones incluidas en el citado artículo 3, apartado 9a, punto 1, queda definida en el artículo 10 de la UStG. En la versión que estuvo vigente hasta el 30 de junio de 2004, el referido artículo 10 establecía que la base imponible para estas prestaciones estaba constituida «por los gastos efectuados para la realización de estas operaciones, si éstos dan derecho a una deducción total o parcial del impuesto soportado».

10 En la versión que entró en vigor el 1 de julio de 2004, el artículo 10, apartado 4, punto 2, de la UStG dispone:

«La base imponible estará constituida [...] por los gastos efectuados para la realización de estas operaciones, si éstas dan derecho a una deducción total o parcial del impuesto soportado. Estarán comprendidos también en estos gastos los costes de adquisición o producción de un bien de inversión, cuando éste quede afectado a la empresa y sea utilizado para proporcionar otras prestaciones. Cuando los costes de adquisición o fabricación asciendan, como mínimo, a 500 euros serán distribuidos a partes iguales sobre un período correspondiente al de regularización aplicable al bien de inversión con arreglo al artículo 15a.»

11 El artículo 15a de la UStG se refiere a la regularización de las deducciones. Su apartado 1 es del siguiente tenor:

«Cuando los elementos pertinentes para determinar las deducciones iniciales se modifiquen dentro de los cinco años siguientes a la fecha del primer uso de un bien de inversión, deberá efectuarse una compensación por cada año natural de modificación, mediante una regularización de la deducción de los impuestos que hayan gravado los costes de adquisición o producción. En el caso de inmuebles, incluidos sus componentes esenciales, de regularizaciones a las que resulten aplicables las disposiciones de Derecho civil relativas a los inmuebles y de construcciones sobre suelo ajeno será de aplicación un plazo de diez años en lugar del plazo de cinco años.»

12 El artículo 7, apartado 4, punto 2, letra a), de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz) dispone, para los edificios destinados a viviendas y terminados después del 1 de enero de 1925, que «los tipos de amortización aplicables a los edificios hasta su completa amortización serán: [...] del 2 % anual».

Hechos que originaron el litigio principal y cuestión prejudicial

13 Durante el año 2003, la Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, comunidad doméstica constituida por el Sr. y la Sra. Wollny (en lo sucesivo, «comunidad doméstica»), hizo construir un inmueble que afectó en su totalidad a la empresa. En este inmueble se encuentran la vivienda privada de los dos miembros de dicha comunidad así como las oficinas de una asesoría fiscal arrendadas a uno de los citados miembros. La parte arrendada constituye el 20,33 % del inmueble. Dicho arrendamiento está sujeto a IVA.

14 En sus declaraciones provisionales de IVA del mes de diciembre de 2003, así como en las de los meses de enero a marzo de 2004, la comunidad doméstica dedujo la totalidad del IVA que le fue facturado por los gastos de construcción del inmueble. Basándose en la tasa de amortización de un inmueble, fijada por el artículo 7, apartado 4, punto 2, letra a), de la UStG, fijó la base imponible mensual del IVA en concepto del uso privado de un 79,67 % del inmueble en 1/12 del 2 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte utilizada para uso privado.

15 Basándose en un escrito del Bundesministerium für Finanzen (Ministerio de Hacienda alemán) de 13 de abril de 2004 (BStBl. I 2004, p. 468), el Finanzamt Landshut estimó, por su parte, que dicha base imponible debía determinarse atendiendo a la duración del período de regularización de deducciones en materia de IVA, establecido en el artículo 15a de la UStG, a saber, diez años. Corrigió, pues, el cálculo de la comunidad doméstica y fijó la base imponible mensual del IVA en concepto de uso privado de una parte del inmueble en 1/12 del 10 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte.

16 Tras desestimar el Finanzamt Landshut las reclamaciones presentadas por la comunidad doméstica contra las liquidaciones provisionales del impuesto elaboradas conforme al cálculo expuesto en el apartado anterior, dicha comunidad interpuso recurso ante el Finanzgericht München.

17 Dicho órgano jurisdiccional considera que la solución del litigio que le ha sido planteado depende de la determinación de la base imponible correspondiente al uso privado de un inmueble que ha sido afectado en su totalidad a la empresa de la comunidad doméstica. Señala que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no define el concepto de «total de los gastos», y alberga dudas sobre el sentido que hay que dar a este concepto.

18 El referido órgano jurisdiccional afirma a este respecto que las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517), y de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101), apartado 54, contienen elementos que pueden ser favorables, unos a la posición de la demandante y otros a la de la administración tributaria alemana.

19 En estas circunstancias, el Finanzgericht München decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Cómo debe interpretarse el concepto "total de los gastos" contenido en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la [Sexta Directiva]? ¿El total de los gastos de la vivienda utilizada con fines privados en un edificio afectado en su totalidad a la empresa (además de los gastos corrientes), también comprende, con arreglo a las respectivas disposiciones nacionales, las amortizaciones anuales por la depreciación de edificios o la parte anual de los costes de adquisición y construcción, calculada sobre la base del respectivo período de regularización de las deducciones previsto en la respectiva normativa nacional, que han dado el derecho a la deducción?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 Con carácter preliminar, procede recordar que según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. En la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición. Por el contrario, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24).

21 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, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (sentencia de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartado 23).

22 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 de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (sentencias antes citadas Seeling, apartado 41, así como Charles y Charles-Tijmens, apartado 24).

23 No obstante, en virtud del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la

deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso. Dicha utilización, que constituye, pues, una operación imponible según el artículo 17, apartado 2, de la misma Directiva, se gravará, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de ésta, tomando como base imponible el total de los gastos efectuados para la realización de la prestación de servicios (sentencia Charles y Charles-Tijmens, antes citada, apartado 25).

24 En consecuencia, 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 (sentencia Seeling, antes citada, apartado 43).

25 La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente pretende, en este contexto, que se dilucide cómo ha de interpretarse el concepto de «total de los gastos hechos para la realización de la prestación de servicios» en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. El referido órgano jurisdiccional se pregunta fundamentalmente si ese total de los gastos debe determinarse tomando como referencia las normas nacionales aplicables a las amortizaciones por la depreciación del inmueble o en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de IVA, fijado por el Derecho nacional, conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva.

26 El concepto de que se trata figura en una disposición de Derecho comunitario que no remite al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance. De ello se deduce que la interpretación de este concepto en términos generales no puede dejarse a la discrecionalidad de cada Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de febrero de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, apartados 10 y 11).

27 De manera general, este concepto corresponde a los gastos relativos al propio bien (véase la sentencia Enkler, antes citada, apartado 36). Engloba aquellos gastos, como los gastos de adquisición o de construcción del referido bien, que originan el derecho a deducción del IVA, y sin los cuales no hubiera podido realizarse el uso privado de que se trate.

28 Sin embargo, al no contener la Sexta Directiva las indicaciones necesarias para la delimitación uniforme y precisa de normas de determinación del total de los gastos de que se trata, debe admitirse que los Estados miembros disfrutan 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 (véase, en este sentido, la sentencia Verbond van Nederlandse Ondernemingen, antes citada, apartados 16 y 17).

29 Procede, pues, examinar en el presente caso si la remisión que realiza la legislación nacional, a efectos de determinar el importe de los referidos gastos, a la duración del período de regularización de las deducciones fijado conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva es compatible con la finalidad del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la citada Directiva y el lugar que ocupa esta disposición dentro del sistema de aquélla.

30 El objeto de esta última disposición es definir la base imponible de un uso privado –o más generalmente de un uso para fines ajenos a la empresa– de bienes afectados por el sujeto pasivo a dicha empresa, dado que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la citada Directiva asimila tal uso a las prestaciones de servicios a título oneroso, sujetas, por consiguiente, al IVA.

31 La finalidad de dicha asimilación es impedir que un sujeto pasivo que pudo deducir el IVA sobre la adquisición o la construcción de un bien afectado a su empresa, eluda el pago de dicho impuesto cuando utilice ese bien o una parte del mismo con fines privados (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 8).

32 Como han señalado el Gobierno alemán y, en la vista, el Gobierno del Reino Unido, a través de este mecanismo se trata, por un lado, de garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final, impidiendo que el primero se aproveche de ventajas indebidas en relación con el segundo, que compra el bien pagando el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Enkler, antes citada, apartados 33 y 35, así como de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, apartado 23).

33 Por otro lado, se persigue el objetivo de garantizar, conforme a la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva (véase el apartado 20 de la presente sentencia), la correspondencia entre la deducción del IVA soportado y la recaudación del referido impuesto repercutido (véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citado, punto 60).

34 Aunque su ámbito de aplicación no coincida totalmente con el del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, el sistema de regularización de las deducciones establecido por el artículo 20 de la citada Directiva es de aplicación, como la disposición antes citada, a situaciones en las que un bien cuya utilización da derecho a deducción se destina posteriormente a un uso que no da derecho a ella (véase la sentencia Uudenkaupungin kaupunki, antes citada, apartado 30). Como ha señalado el Abogado General en el punto 98 de sus conclusiones, tanto el artículo 6, apartado 2, como el artículo 20 de la Sexta Directiva se refieren a situaciones en las cuales un bien se utiliza tanto con fines profesionales como privados.

35 Además, la finalidad del sistema de regularización es análoga a la de la tributación al IVA por el uso privado de un bien de inversión. En efecto, se trata, por una parte, de evitar proporcionar una ventaja económica injustificada al sujeto pasivo con relación al consumidor final, obligándole a pagar importes que corresponden a deducciones a las que no tenía derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 90, así como Uudenkaupungin kaupunki, antes citada, apartado 30).

36 Por otra parte, se trata de garantizar una correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la recaudación del impuesto repercutido (véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citado, punto 60).

37 Habida cuenta de esta finalidad común, así como de la función complementaria asumida con ese fin por las disposiciones de los artículos 6 y 20 dentro del sistema de la Sexta Directiva, un Estado miembro no sobrepasa el margen de apreciación de que disfruta al prever la aplicación, a efectos de la determinación de la base imponible del uso privado de un bien empresarial, de las normas relativas a la regularización de las deducciones.

38 Como ha señalado el Gobierno alemán en la vista y ha puesto de relieve el Abogado General en el punto 95 de sus conclusiones, esta solución contribuye, por otra parte, a reducir la ventaja de tesorería que representa el pago fraccionado del IVA para el sujeto pasivo que utiliza un inmueble de empresa con fines privados, con relación al consumidor final, que debe soportar toda la carga del IVA desde la adquisición o la construcción de dicho inmueble.

39 Además, como señalaron este mismo Gobierno y, en la vista, el Gobierno del Reino Unido, dicha solución permite evitar las situaciones de consumo final no sujeto a tributación en caso de cesión del inmueble en régimen de franquicia de IVA al término del período de regularización de las deducciones. En efecto, tal solución, al hacer coincidir el escalonamiento de la tributación al IVA por el uso privado del inmueble de que se trata con la duración del citado período, garantiza, por lo que a este uso se refiere, la percepción de la totalidad del importe del mencionado impuesto correspondiente a la deducción del impuesto soportado, antes de una eventual reventa del inmueble exento de IVA que se produjera al final de dicho período.

40 De lo antedicho se desprende que la solución adoptada por la legislación nacional de que se trata es conforme a la finalidad del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

41 En efecto, como adujo la comunidad doméstica, el Tribunal de Justicia, en el apartado 36 de la sentencia Enkler, antes citada, se refirió, en el contexto de los artículos 6, apartado 2, y 11, parte A, apartado 1, letra c), a gastos «tales como la amortización de la depreciación del bien».

42 No obstante, esta indicación no puede interpretarse, so pena de conculcar el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros a este respecto, en el sentido de que significa que estos últimos no tienen otra opción, al objeto de determinar la base imponible del IVA por el uso privado de un inmueble de empresa, que aplicar las normas nacionales sobre amortización por la depreciación del inmueble, excluyendo cualquier otro método que, como el adoptado por la legislación nacional de que se trata, sería compatible, sin embargo, con la finalidad del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

43 En contra de lo que sostiene la comunidad doméstica, la sentencia Seeling, antes citada, tampoco desvirtúa el precedente análisis.

44 En el asunto que dio lugar a dicha sentencia y que se refería también a un caso de uso mixto de un inmueble afectado a la empresa del sujeto pasivo, el Gobierno alemán había preconizado la asimilación del uso privado del referido inmueble a un arrendamiento de bienes inmuebles exento del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva y que, por tanto, no puede dar derecho a una deducción del IVA soportado. En apoyo de su tesis alegaba, en particular, que, a diferencia de la solución consistente en admitir la deducción de dicho impuesto abonado sobre la totalidad de los gastos de construcción del inmueble y en que el impuesto recayese de manera fraccionada sobre el uso privado de éste, la solución defendida por él evitaba las situaciones de consumos finales no gravados en caso de reventa del inmueble en régimen de franquicia de IVA tras la finalización del período de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva.

45 El Tribunal de Justicia consideró, sin embargo, que tal uso privado no constituía un arrendamiento en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva (sentencia Seeling, antes citada, apartados 49 a 52).

46 Precisamente en este contexto, el Tribunal de Justicia afirmó en el apartado 54 de la sentencia Seeling, antes citada, que, si el hecho de autorizar al sujeto pasivo a afectar un edificio en su totalidad a su empresa y, por tanto, a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción, puede tener el efecto de que los consumos finales no sean gravados, porque el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sólo puede corregir parcialmente la deducción del IVA soportado en el momento de la construcción de un edificio, ello es el resultado de una decisión deliberada del legislador comunitario y no puede imponer una interpretación extensiva del artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva.

47 De este modo, el Tribunal de Justicia constató que la duración del período de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva tenía escasa capacidad para descartar los casos de consumos finales no gravados en el supuesto de que el escalonamiento de la tributación al IVA por el uso privado de un inmueble de empresa se autorizase respecto a un período de tiempo más largo que el citado período de regularización.

48 Como ha alegado el Gobierno alemán y ha señalado el Abogado General en el punto 90 de sus conclusiones, esta constatación no puede interpretarse, sin embargo, en el sentido de que priva a los Estados miembros de la facultad de recurrir, para la determinación de la base imponible de tal uso privado, a un método que, como el del escalonamiento de dicha tributación a lo largo de un período de tiempo que se corresponda con el período de regularización de las deducciones, permita evitar en la medida de lo posible, en aras de la igualdad entre los sujetos pasivos y los consumidores finales, las situaciones de consumo final no gravado en caso de cesión del bien por el sujeto pasivo en régimen de exención de IVA.

49 Por último, para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional remitente sobre un punto abordado en algunas observaciones escritas así como en la vista, procede precisar asimismo, como han aducido la Comisión de las Comunidades Europeas y los Gobiernos alemán y del Reino Unido, que, en el supuesto de que los costes de adquisición del terreno en el que se levantó el inmueble usado parcialmente con fines privados hayan estado sujetos al IVA y de que, al haber afectado dicho terreno a su empresa, el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del referido impuesto, los citados costes deben ser incluidos en la base imponible del IVA por ese uso privado.

50 En efecto, por un lado, el concepto de total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, debe ser interpretado en el sentido de que abarca todos los gastos efectuados con ese fin, incluidos los relativos a la adquisición del terreno, sin los cuales no hubiera podido realizarse el uso privado de que se trata.

51 Por otro lado, el hecho de excluir de la base imponible del IVA los costes de adquisición del terreno que habrían dado derecho a una deducción del IVA rompería la correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la percepción del impuesto repercutido.

52 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si la adquisición por la demandante del terreno en que se levantó el inmueble de que se trata ha estado sujeta al IVA y si ésta obtuvo la deducción del referido impuesto.

53 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no se opone a que la base imponible del IVA, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, se fije en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, determinada en función de la duración del período de

regularización de las deducciones en materia de IVA, establecido de conformidad con el artículo 20 de la citada Directiva. Esta base imponible debe incluir el coste de adquisición del terreno sobre el que se ha construido el inmueble, cuando esta adquisición haya quedado sujeta a dicho impuesto y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del mismo.

Costas

54 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 Primera) declara:

El artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), 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 ser interpretado en el sentido de que no se opone a que la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, se fije en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, determinada en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de impuesto sobre el valor añadido, establecido de conformidad con el artículo 20 de la citada Directiva.

Esta base imponible debe incluir el coste de adquisición del terreno sobre el que se ha construido el inmueble, cuando esta adquisición haya quedado sujeta a dicho impuesto y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del mismo.

Firmas