CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PHILIPPE LÉGER
presentadas el 15 de junio de 2006 [1]

1. El presente procedimiento prejudicial tiene por objeto precisar cuál es la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA), que un sujeto pasivo adeuda por el uso para sus necesidades privadas de una parte de un edificio que ha sido afectado en su totalidad a su empresa.

2. Cuando un sujeto pasivo adquiere o hace construir un inmueble y elige afectarlo en su totalidad a su empresa, pero desea igualmente usarlo en parte para sus necesidades privadas, tiene derecho a deducir íntegramente el IVA que ha soportado sobre el coste de esta adquisición o de esta construcción.

3. Sin embargo, por la parte de este inmueble usada para sus necesidades privadas, el sujeto pasivo se encuentra en una situación comparable a la de un consumidor final. La Directiva 77/388/CEE [2] prevé, en este caso, un mecanismo de recaudación de la parte de IVA correspondiente y del cual el sujeto pasivo ha obtenido la deducción.

4. A este efecto, la Sexta Directiva crea una ficción jurídica en virtud de la cual, este uso privado se asimila a una prestación de servicios a título oneroso que el sujeto pasivo se realiza a sí mismo.

5. En el presente asunto, se ha solicitado al Tribunal de Justicia que precise cuál es la base imponible del IVA para esta prestación de servicios. El Finanzgericht München (Alemania) pregunta si esta base imponible debe ser determinada únicamente atendiendo a las reglas generales de amortización que reflejan la depreciación progresiva del inmueble o si puede serlo en función del período de «regularización de las deducciones» en materia de IVA.

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva 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»).

I. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

1. La Sexta Directiva

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

7. Con el fin de permitir que los sujetos pasivos, quienes se encargan de su recaudación, no soporten su carga, la Sexta Directiva prevé un mecanismo de deducción destinado a asegurar la «neutralidad» del impuesto respecto de éstos.

8. La Sexta Directiva contiene, igualmente, varias disposiciones tendentes a garantizar la aplicación de este sistema cuando un sujeto pasivo usa un mismo bien tanto con fines profesionales como para sus necesidades privadas. Las disposiciones más pertinentes para la resolución del litigio principal son las siguientes.

9. 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».

10. El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de dicha 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]».

11. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la citada Directiva, el cual ocupa una posición central en el presente litigio, precisa cuál es la base imponible en este supuesto. Así, dispone que 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».

12. El artículo 17, apartado 2, de esta 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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;

[...]»

13. El artículo 20 de la Sexta Directiva se refiere a la regularización de esta deducción. Esta disposición establece que las deducciones del IVA inicialmente practicadas se regularizarán, en concreto, por una parte, cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar y, por otra, 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.

14. Este artículo 20 dispone igualmente:

«[...]

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.

[...]»

B. *Derecho nacional*

15. El artículo 3, apartado 9a, punto 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG») [3] asimila a las prestaciones 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.

16. La base imponible de las prestaciones incluidas en el 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 citado 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».

17. En la versión que entró en vigor el 1 de julio de 2004, el artículo 10 de la UStG dispone:

«4) La base imponible estará constituida

[...]

2. [...] 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;

[...]»

18. 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 Dere-

3 — BGBl. 1993 I, p. 565.

cho 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.»

II. Hechos

19. Durante el año 2003, la comunidad doméstica de Derecho alemán (Hausgemeinschaft; [4] en lo sucesivo, «comunidad doméstica» o «demandante»), constituida por Jörg y Stefanie Wollny, hizo construir un inmueble que afectó en su totalidad a la empresa. Un 20,33 % del inmueble se destina a las oficinas de una asesoría fiscal arrendada a uno de los socios de la comunidad doméstica y el 79,67 % restante, al alojamiento privado de los dos miembros de ésta. El arrendamiento para uso profesional está sujeto a IVA, por haber renunciado la comunidad doméstica a la exención de las operaciones de arrendamiento. [5]

20. 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.

21. Para determinar la base imponible del IVA adeudado por la ocupación privada, la comunidad se basó en el hecho de que, en la legislación alemana relativa al impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz), el período de amortización de un inmueble es de cincuenta años. Estimó, en consecuencia, que esta base imponible ascendía a un total mensual igual a 1/12 del 2 % de los gastos de construcción correspondientes a la parte del inmueble utilizada para fines privados.

22. El Finanzamt Landshut resolvió, 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 15 a de la UStG, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva. Corrigió, pues, el cálculo de la demandante y fijó la base imponible mensual del IVA en concepto del uso privado de una parte del inmueble en 1/12 del 10 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte.

23. Tras desestimar el Finanzamt Landshut las reclamaciones presentadas por la comunidad doméstica contra las liquidaciones

4 — Este concepto fue definido en la vista por la parte demandante como una comunidad creada entre dos o más personas que poseen una casa y la arriendan.

5 — Se ha de recordar que, según el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el arrendamiento de bienes inmuebles está, salvo excepciones, exento de IVA, si bien, en virtud del artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), de dicha Directiva, los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de estas operaciones.

provisionales del impuesto elaboradas conforme al cálculo expuesto en el punto anterior, dicha comunidad interpuso recurso ante el Finanzgericht München.

III. Cuestión prejudicial

24. El Finanzgericht München 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. Pone de relieve que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no define el concepto de «total de los gastos». Declara tener dudas sobre el sentido que hay que dar a este concepto por las siguientes razones.

25. Por una parte, en la sentencia Enkler, [6] el Tribunal de Justicia resolvió que la base imponible, según esa disposición, debe determinarse teniendo en cuenta únicamente los gastos relativos al propio bien, tales como la amortización de la depreciación del bien o los gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo que le den derecho a deducir el IVA. [7]

26. Este apartado podría confirmar la posición de la demandante, en el sentido de que el uso privado de una parte del inmueble susceptible de depreciación estaría cubierto por la imposición fraccionada de sus costes de construcción, escalonados durante todo el período de amortización. Podría, igualmente, confirmar la tesis de la demandante, según la cual, el precio de adquisición del terreno no debe ser incluido en la base imponible cuando dé derecho a la deducción del impuesto soportado, porque el terreno sobre el que se construyó el inmueble no puede depreciarse por el uso.

27. También podría corroborarse este análisis por el sentido del término «gastos», el cual supone una depreciación del bien como consecuencia de su uso. Ahora bien, no podría producirse una depreciación total de un inmueble en un período de diez años.

28. Por otra parte, se ha declarado, igualmente, que el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar la igualdad de trato entre un sujeto pasivo que usa un bien de la empresa para sus necesidades privadas y un consumidor final. [8] Así, esta disposición está dirigida a anular los efectos de la deducción del IVA soportado respecto de la parte del bien usada con fines privados, ya que un consumidor final habría de soportar la carga del IVA correspondiente.

6 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-230/94, Rec. p. I-4517).

7 — *Idem*, apartado 36.

8 — Véase, en particular, el apartado 35 de la sentencia Enkler, antes citada.

29. Así pues, la finalidad del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva implicaría, más bien, repartir el importe total de los costes de adquisición o de construcción del bien a lo largo del período de regularización de deducciones en materia de IVA determinado por el Derecho nacional, es decir, diez años en el presente caso. Esta solución permitiría evitar «consumos finales no gravados», es decir, situaciones en las cuales la deducción del IVA soportado no quedaría íntegramente reembolsada.

30. En efecto, podrían producirse supuestos de consumo final no gravado cuando, por ejemplo, el inmueble fuera objeto de una cesión, exenta de IVA, al finalizar este período decenal de regularización. [9] En tal supuesto, si la base imponible quedara determinada atendiendo a la duración de la amortización del inmueble, es decir cincuenta años, el sujeto pasivo sólo habrá reembolsado, después de diez años, una quinta parte del total del IVA del que habría obtenido la deducción. Tal situación sería, pues, contraria al objetivo del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

31. La finalidad de esta disposición justificaría igualmente la inclusión en la base imponible del precio de adquisición del terreno cuando hubiera dado derecho a una deducción del impuesto soportado, ya que un consumidor final soportaría igualmente este impuesto en el momento de la compra.

32. Sin embargo, frente a este análisis, el Finanzgericht München subraya que, en la sentencia Seeling, [10] el Tribunal de Justicia relativizó el alcance de esta finalidad al estimar que, si el período de regularización contemplado en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sólo es susceptible de corregir parcialmente la deducción del IVA soportado, tal situación es consecuencia de una elección deliberada del legislador comunitario. [11]

33. En vista de estas consideraciones, el Finanzgericht München decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿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

9 — El órgano jurisdiccional remitente no precisa el fundamento de esta exención. Se trata, probablemente, del artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en virtud del cual los Estados miembros establecen exenciones, en las condiciones por ellos fijadas, respecto de las entregas de edificios efectuadas después de la primera ocupación.

10 — Sentencia de 8 de mayo de 2003 (C-269/00, Rec. p. I-4101).

11 — *Idem*, apartado 54.

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?»

IV. Análisis

34. El IVA constituye un impuesto al consumo percibido por los sujetos pasivos pero que sólo debe gravar al consumidor final; todo sujeto pasivo tiene derecho a deducir del total del impuesto recaudado a sus clientes (y del cual es deudor frente al Estado), el impuesto que él mismo ha soportado en el marco de la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el ejercicio de su actividad económica. [12] Por consiguiente, el sujeto pasivo únicamente debe beneficiarse de esta deducción, en la medida en que estos bienes y servicios sean utilizados para las necesidades de sus actividades, sujetas, igualmente, al IVA.

35. Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes o servicios y los utiliza para actividades exentas de IVA o no comprendidas en el ámbito de aplicación de este impuesto, no debe producirse, en principio, ni la percepción del impuesto repercutido ni la deducción del impuesto soportado. [13]

36. Cuando un sujeto pasivo utiliza un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva. [14]

37. Si el sujeto pasivo opta por afectar enteramente a su empresa un bien de inversión usado a la vez con fines profesionales y fines privados, existe una jurisprudencia constante en el sentido de que el IVA soportado por la adquisición o la construcción de este bien es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente. El Tribunal de Justicia ha seguido esta interpretación de la Sexta Directiva en repetidas ocasiones. [15] Lo ha confirmado recientemente, constituido en Gran Sala, en la sentencia recaída en el asunto Charles y Charles Tijmens, anteriormente citada. [16]

12 — Sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 27.

13 — Sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039), apartado 24.

14 — Sentencia de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens (C-434/03, Rec. p. I-7037), apartado 23 y jurisprudencia citada.

15 — Véase la sentencia Seeling, antes citada, apartado 41 y jurisprudencia citada.

16 — Apartado 24.

38. Por lo tanto, un sujeto pasivo que opte por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que use una parte de este edificio para sus necesidades privadas, tendrá derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los gastos de adquisición o de construcción del edificio.

39. Sin embargo, en la medida en que, respecto de la parte de este bien que se utilice para sus necesidades privadas, el sujeto pasivo se encuentre en una situación comparable a la de un consumidor final, tendrá la obligación de pagar el IVA correspondiente a este uso. Esta obligación está contemplada en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, el cual dispone que dicho uso se asimila a una prestación de servicios a título oneroso que el sujeto pasivo se realizaría a sí mismo.

40. Como en este supuesto no existe transacción con un tercero ni contrapartida pagada por éste que pudiera constituir la base imponible del IVA, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, establece que la base imponible estará constituida «por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

41. En el presente procedimiento, el Finanzgericht München desea saber si este concepto debe entenderse en el sentido de que tiene en cuenta, además de los gastos corrientes, únicamente la depreciación del inmueble, calculada en función de la duración de vida normal del bien, según las reglas nacionales de amortización.

42. Así, por medio de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una legislación nacional en virtud de la cual la base imponible del IVA, por el uso privado de parte de un inmueble afectado en su integridad por el sujeto pasivo a su empresa, se fija anualmente en una fracción de los costes de adquisición o de construcción, determinada en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de IVA, establecido en el artículo 20 de la Sexta Directiva.

43. El órgano jurisdiccional remitente ha expuesto los puntos esenciales de la respuesta a esta cuestión de la manera siguiente. Son tres.

44. El primero de estos puntos esenciales es, evidentemente, el total del IVA ingresado anualmente por el sujeto pasivo en concepto del uso privado. Si el total de los gastos únicamente debe tener en cuenta la depreciación del inmueble, la imposición por IVA

correspondería anualmente, en el presente caso, al 2 % de los costes de construcción de la parte del edificio usada con fines privados, ya que el período de amortización previsto por la legislación nacional es de cincuenta años. En el caso contrario, la base imponible equivaldría al 10 % de estos costes ya que el período de regularización de las deducciones en materia de IVA está fijado, en el Derecho interno, en diez años.

45. El segundo punto esencial, derivado directamente del anterior, consiste en el riesgo de que se produzca un consumo final no gravado, en el caso, por ejemplo, de una venta del inmueble exenta de impuesto al final del período de regularización de las deducciones en materia de IVA. Tal riesgo no existiría si la base imponible se determinara tomando como referencia este período nacional de regularización, ya que, al término de éste, el sujeto pasivo habría reembolsado íntegramente el IVA soportado deducido correspondiente a la parte del inmueble usada para sus necesidades privadas.

46. El tercer punto esencial se refiere a la inclusión o no, en la base imponible, de los costes de adquisición del terreno sobre el cual está construido el inmueble, cuando esta adquisición ha quedado sujeta al IVA y el adquirente ha obtenido la deducción de este impuesto. Si el concepto de «total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios», recogido en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, debe entenderse en el sentido de que únicamente alude a la depreciación del inmueble, los costes de adquisición del terreno deberían excluirse de la base imponible, ya que el terreno sobre el que está edificado el inmueble no sufre, en principio, depreciación.

47. En el marco del presente procedimiento se enfrentan tres tesis.

48. La demandante sostiene que el total de los gastos al que se refiere el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe se interpretado en el sentido de que únicamente comprende, además de los gastos corrientes, las amortizaciones anuales por depreciación de los edificios, determinadas según las reglas nacionales aplicables.

49. Expone que el concepto de «gastos» implica que el sujeto pasivo sufra una disminución en su patrimonio. En su opinión, no tiene lugar tal disminución en supuestos de adquisición o de construcción de un inmueble, ya que los costes correspondientes a estas operaciones se encuentran compensados por el valor del inmueble. Así pues, sólo tendría lugar una disminución del patrimonio y, en consecuencia sólo existirían gastos a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta

Directiva, con la depreciación del bien. Ahora bien, esta depreciación no dependería del período de regularización determinado en el artículo 20 de la Sexta Directiva, sino de la duración de uso.

50. Del mismo modo, la demandante sostiene que el coste de adquisición del terreno sobre el que está construido el inmueble no debe incluirse en la base imponible, ya que este terreno no sufre depreciación con el tiempo.

51. En sentido contrario, los Gobiernos de Alemania y del Reino Unido sostienen que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no se opone a una normativa como la Ley alemana controvertida.

52. Estos Gobiernos alegan que esta disposición no define con precisión el alcance del concepto «total de los gastos». Deducen de ello que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación en la aplicación de este concepto. Subrayan que la legislación nacional controvertida se ajusta al objetivo perseguido a través de esta disposición, consistente en asegurar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que usa un bien de la empresa para sus necesidades privadas y el consumidor final que adquiriera el mismo bien.

53. En atención a este objetivo, afirman que el concepto de «gastos» debe interpretarse en el sentido de que incluye los costes de adquisición o de construcción del inmueble, así como, en su caso, el precio de adquisición del terreno, cuando haya originado el derecho a la deducción del IVA. Del mismo modo, sería conforme a dicho objetivo el reparto del total de los costes de construcción correspondiente a la parte del inmueble usada con fines privados a lo largo del período de regularización de las deducciones en materia de IVA, ya que esta solución evitaría cualquier riesgo de consumo final no gravado.

54. La Comisión de las Comunidades Europeas sostiene, por su parte, una posición intermedia. Contrariamente a los Gobiernos de Alemania y del Reino Unido, considera que el reparto de los costes de adquisición o de construcción del inmueble no puede efectuarse en función de las reglas nacionales relativas a la regularización de las deducciones en materia de IVA. Por una parte, según esta institución, no existe ningún motivo que obligue a aplicar el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva en el contexto de su artículo 6, apartado 2, letra a). Por otra parte, el alcance del argumento expuesto acerca del riesgo de un consumo final no gravado ha sido relativizado por el Tribunal

de Justicia en la sentencia Seeling, antes citada.

55. Sin embargo, en contra de la tesis de la demandante, la Comisión expone que el reparto de los costes de adquisición y de construcción tampoco debe determinarse en función de las reglas nacionales de amortización en materia de impuesto sobre la renta, ya que estas reglas presentan disparidades significativas en el seno de la Unión Europea. Además, a su juicio, dichas reglas responden a objetivos particulares, ajenos al sistema común del IVA. Según la Comisión, este reparto ha de efectuarse aplicando criterios contables objetivos, generalmente reconocidos y propios del IVA. Sostiene, además, que la base imponible debe incluir, en su caso, los costes de adquisición del terreno.

56. Por mi parte, estimo, al igual que los Gobiernos de Alemania y del Reino Unido, que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no se opone a que el total de los costes de adquisición o de construcción correspondiente a la parte del inmueble usada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas sea repartido a lo largo del período de regularización de las deducciones en materia de IVA, fijado con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva.

57. Antes de entrar en la exposición de los motivos que sirven de fundamento para mi posición, me parece útil precisar brevemente la relación existente entre los plazos establecidos en el artículo 20, apartado 2, y en el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

58. Como indican la demandante y la Comisión, no existe, en la Sexta Directiva, ningún motivo que obligue a aplicar la duración del período de regularización establecido en el artículo 20, apartado 2, en el marco del artículo 6, apartado 2, letra a).

59. En efecto, el artículo 20 de la Sexta Directiva se refiere, en los casos en que un sujeto pasivo utiliza un mismo bien con fines profesionales y para sus necesidades privadas, a la situación resultante de la opción de afectar ese bien a su empresa únicamente en la proporción en la que lo utiliza con fines profesionales. En tal supuesto, este sujeto pasivo sólo ha obtenido la deducción del impuesto soportado sobre los costes de adquisición o de construcción de dicho bien a prorrata de la parte de éste utilizada con fines profesionales.

60. Dicho artículo 20 tiene por objeto permitir que se corrija esta deducción en función de las modificaciones que hayan tenido lugar ulteriormente en el uso del bien por el sujeto pasivo respecto de su declaración inicial, o porque dicha deducción estaba fundada en una declaración errónea.

61. El artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva determina que sólo puede efectuarse esta regularización durante un período determinado, que, en principio, es de cinco años. Dispone, no obstante, que este período puede ser ampliado con respecto a los bienes inmuebles. En la redacción inicial de la Sexta Directiva, dicho período podía ampliarse hasta los diez años. Con la entrada en vigor de la Directiva 95/7, este período puede ser de hasta veinte años.

62. Cuando el sujeto pasivo elige, como en el presente asunto, afectar el inmueble en su totalidad a la empresa y beneficiarse así de la deducción de la totalidad del impuesto soportado sobre los costes de su adquisición o de su construcción, resultará de aplicación el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva. El uso privado de una parte del inmueble se asimila, como hemos visto, a una prestación de servicios a título oneroso. En esta disposición se basa el sujeto pasivo para el reembolso del IVA sobre los costes de adquisición o de construcción correspondientes a la parte del edificio utilizada para sus necesidades privadas.

63. Si esa parte del inmueble se redujera o incrementara con el transcurso del tiempo, no se aplicaría el mecanismo de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva. Esta modificación quedará repercutida, para el período fiscal en cuestión, en la proporción de los costes de adquisición o de construcción tenida en cuenta para determinar el importe de la base imponible a que se refiere el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

64. Sin embargo, si se vendiera el inmueble afectado en su totalidad a la empresa, resultarían de aplicación los plazos establecidos en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva. Así, con arreglo al artículo 20, apartado 3, de dicha Directiva, si esta venta se efectuara durante el período de regularización de las deducciones en materia de IVA contemplado en el apartado 2 de dicho artículo, el inmueble se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del interesado hasta la expiración de este período y la deducción del IVA sobre los costes de adquisición o de construcción del inmueble podrá entonces ser objeto de una regularización *a posteriori*.

65. Asimismo, de estas disposiciones se desprende, *a sensu contrario*, que si el inmueble se vendiera después de la expiración de ese período, no sería posible tal regularización *a posteriori*. Así pues, en este supuesto, existe un riesgo de consumo final no gravado.

66. Precisamente para prevenir estos riesgos, los Gobiernos de Alemania y del Reino Unido sostienen que la base imponible del IVA respecto del uso con fines privados de un inmueble afectado en su totalidad a la empresa ha de poderse calcular en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de IVA establecido en el Derecho nacional conforme

al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva.

67. Considero acertada la tesis de esos Gobiernos por los siguientes motivos. En primer lugar, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva deja a los Estados miembros un margen de apreciación para su aplicación. En segundo lugar, la determinación de la base imponible controvertida en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de IVA se ajusta a la finalidad del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva. En tercer lugar, tal determinación es también compatible con el objetivo de armonización de la base imponible, perseguido por dicha Directiva.

68. Sobre el primer punto, conviene recordar que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva dispone que la base imponible para las operaciones contempladas en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, estará constituida por el «total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios». Como pone de relieve el órgano jurisdiccional remitente, este concepto no queda definido en la Sexta Directiva.

69. Sin embargo, de la redacción de este artículo 6, apartado 2, pueden deducirse las siguientes conclusiones. El término «gasto» se define como un empleo del dinero, especialmente con fines distintos a la inversión. [17] Por lo tanto, el sentido literal de la expresión «el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios» es relativamente amplio e impreciso. [18] Puede entenderse este concepto, en mi opinión, como significador del conjunto de los gastos que han sido y que son necesarios para permitir la realización de la prestación de servicios En consecuencia, cabe interpretar que este concepto alude, además de a los gastos corrientes, al conjunto de los costes de adquisición o de realización de los bienes que constituyen el objeto de dicha prestación.

70. A continuación, la circunstancia de que la utilización por el sujeto pasivo de un bien de la empresa para sus necesidades privadas esté asimilada a una prestación de servicios a título oneroso, es decir a una operación que se prolonga en el tiempo, lleva lógicamente a pensar que la recaudación del IVA sobre estos costes debe ser objeto de un escalonamiento.

71. Podría, igualmente, deducirse de esta asimilación y del objetivo perseguido por el legislador a través del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva que este escalonamiento se establece con el propósito de ser

17 — Véase *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, ed. Dictionnaires Le Robert, Paris, 1996, p. 595.

18 — Véanse, en cuanto a la expresión «montant des dépenses» («total de los gastos»), en otras versiones lingüísticas de la Sexta Directiva, «Betrag der Ausgaben», en alemán; «uitgaven», en neerlandés; «the full cost», en inglés; «udgifter», en danés, y «spese sostenute», en italiano.

aplicado a lo largo de toda la duración de la vida útil del bien. Es jurisprudencia reiterada que esta disposición tiene por objeto garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. [19] Se pretende evitar que un sujeto pasivo, que ha podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa, eluda el pago del IVA cuando destine ese bien del patrimonio de su empresa a fines privados, aprovechándose indebidamente, de este modo, de ventajas de las que no goza un consumidor ordinario que compra el bien pagando el IVA. [20]

72. El escalonamiento a lo largo de toda la duración de la vida útil del bien presenta, así, la ventaja de permitir la adaptación de la base imponible en función de eventuales modificaciones respecto de la parte del bien destinada por el sujeto pasivo a sus necesidades privadas. La base imponible establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva ha sido pues interpretada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Enkler, antes citada, en el sentido de que comprende los gastos que se refieren al bien en sí mismo, tales como las amortizaciones de la depreciación del bien, [21] como señala el órgano jurisdiccional remitente.

19 — Sentencia Enkler antes citada, apartado 35.

20 — *Ibidem*, apartado 33.

21 — Apartado 36. En ese asunto, el Tribunal de Justicia fue consultado sobre la determinación de la base imponible para el cálculo del IVA en relación con el uso privado, durante ciertos períodos del año, de una autocaravana afectada en su totalidad a la empresa. El Tribunal de Justicia estimó que procedía tener en cuenta una parte de los gastos, tal como quedaban definidos en el apartado 36, proporcional a la relación existente entre la duración total de la utilización efectiva del bien, por un lado, y la duración del uso efectivo de ese bien con fines ajenos a la empresa, por otro (apartado 37).

73. La cuestión que se plantea en el presente litigio consiste en determinar si esta interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva es la única compatible con el Derecho comunitario. En otros términos, se trata de apreciar si los Estados miembros disponen, en la aplicación de esta disposición, de un margen de apreciación en virtud del cual tendrían derecho a escalonar el reembolso del IVA correspondiente a la utilización del bien con fines privados en un período más corto, calcado al de la regularización de las deducciones en materia de IVA.

74. Considero que los Estados miembros disponen de tal margen de apreciación.

75. Está acreditado que, contrariamente a otras disposiciones de la Sexta Directiva, [22] el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), no se remite al Derecho nacional para determinar su sentido y alcance. El concepto de «total de los gastos hechos por el sujeto pasivo en la realización de la prestación de servicios» constituye, pues, un concepto autónomo de Derecho comunitario, que no puede dejarse a la discreción de cada Estado miembro. [23]

22 — Véase, a este respecto, el artículo 4, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva en relación con el concepto de «terrenos edificables», y el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la misma Directiva respecto de los conceptos de «profesiones médicas y sanitarias».

23 — 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.

76. No obstante, la Sexta Directiva no contiene todas las indicaciones necesarias para dar a este concepto un contenido uniforme en el conjunto de la Unión. Ni la redacción de dicho concepto ni el sistema en el cual se inserta permiten, en mi opinión, establecer con certeza que el reparto de los costes de adquisición o de construcción del bien discutido deba efectuarse necesariamente a lo largo de toda su vida útil. En cualquier caso, la Sexta Directiva no prevé sobre qué base debería procederse al cálculo de la amortización de la depreciación del bien.

77. Así pues, procede comprobar si la determinación de la base imponible del IVA objeto de controversia, en función de la duración del período de regularización de las deducciones, es conforme con los objetivos del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva y de esta última.

78. En relación con el primer extremo, tal como se ha comentado, la finalidad de este artículo 6, apartado 2, es la de garantizar la igualdad de trato entre un sujeto pasivo que haya desafectado un bien de la empresa, tras haber obtenido la deducción de la totalidad del IVA satisfecho sobre los costes de adquisición o de fabricación de este bien, y un consumidor final que deba soportar este impuesto en la adquisición o la construcción de un bien idéntico.

79. La determinación de la base imponible del IVA sobre el uso privado en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de IVA, con el fin de evitar que, en caso de venta al final de este período, tenga lugar un consumo final no gravado, es plenamente conforme a este objetivo.

80. No creo que la sentencia Seeling, antes citada, desvirtúe este análisis.

81. Es cierto que, en el asunto que dio lugar a esta sentencia, el Tribunal de Justicia tuvo que abordar el argumento planteado por el Gobierno alemán en relación con el riesgo de un consumo final no gravado en caso de venta del inmueble exenta de IVA después de la expiración del período de regularización de las deducciones. Es igualmente cierto que el Tribunal de Justicia indicó que la circunstancia de que este período de regularización sólo fuera susceptible de corregir parcialmente la deducción del IVA soportado era el resultado de una elección deliberada del legislador comunitario, y que la duración de dicho período respecto de los bienes inmuebles de inversión se había ampliado hasta veinte años con el fin de tener en cuenta la duración de la vida económica de tales bienes. [24]

82. Sin embargo, el alcance de esta respuesta debe ser valorado, en mi opinión, atendiendo al contexto en el cual fue pronunciada.

24 — Sentencia Seeling, antes citada, apartados 54 y 55.

83. En el momento en que se produjeron los hechos del asunto Seeling, antes citado, la legislación alemana disponía que la base imponible del IVA respecto del uso privado de un inmueble afectado en su totalidad a la empresa debía ser calculado en función de la depreciación del bien. El Gobierno alemán deseaba revisar la jurisprudencia según la cual un sujeto pasivo que optara por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que, posteriormente, hiciera uso de una parte de este edificio para sus necesidades privadas, tenía derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de adquisición o de construcción de dicho edificio.

84. Fundamentaba su tesis en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, en virtud del cual el arrendamiento de un bien inmueble está, en principio, exento de IVA, de manera que no resulta posible obtener la deducción del IVA soportado. En su opinión, en la medida en que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva asimila el uso de un bien empresarial para necesidades privadas a una prestación de servicios y que este uso, desde el punto de vista del consumo final, es lo más parecido a un arrendamiento, procedía la aplicación por analogía del supuesto de exención establecido en el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva.

85. En apoyo de este análisis, el Gobierno alemán razonaba que la ausencia de deducción del impuesto soportado presentaba la ventaja de evitar un consumo no gravado en caso de venta del inmueble exenta de IVA después de la expiración del período de regularización de diez años.

86. En la sentencia Seeling, antes citada, el Tribunal de Justicia rechazó el argumento del Gobierno alemán, basado en la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia entendió que esta disposición no resultaba de aplicación al uso para las necesidades privadas del sujeto pasivo de una vivienda situada en un edificio suyo íntegramente afectado a su empresa por él mismo, por cuanto no constituía un verdadero arrendamiento a efectos de la misma. [25]

87. En este contexto, el Tribunal de Justicia indicó que, si el hecho de autorizar al sujeto pasivo a afectar un edificio en su totalidad a su empresa y, por lo tanto, a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los gastos de construcción puede tener por efecto que queden sin gravar determinados consumos finales, porque el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sólo es susceptible de corregir parcialmente la deducción del IVA soportado efectuada en el momento de la construcción del edificio, esta consecuencia es el resultado de una opción voluntaria del legislador comunitario y que no es posible una interpretación extensiva del artículo 13, parte B, letra b), de esta Directiva.

88. Al igual que los Gobiernos de Alemania y del Reino Unido, no creo que, en la

25 — *Ibidem*, apartados 49 a 52.

sentencia Seeling, antes citada, el Tribunal de Justicia pretendiera cuestionar el alcance del objetivo del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

89. A mi entender, esta sentencia reafirma la jurisprudencia reiterada según la cual un sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que, posteriormente, 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, como corolario de ese derecho, la obligación de pagar el IVA sobre el total de los gastos efectuados para la realización del uso mencionado.

90. Aunque, en dicha sentencia, el Tribunal constata las limitaciones de este sistema para garantizar la plena igualdad entre un sujeto pasivo y un consumidor final, no cuestiona, a mi juicio, el principio según el cual incumbe al legislador nacional evitar, en la medida de lo posible, que los consumos finales no queden gravados.

91. En vista de estos elementos, no me parece discutible que el propósito perseguido por el Gobierno alemán de evitar un consumo final no gravado en caso de cesión del bien exenta de impuesto tras la expiración del período de regularización de las deducciones, sea plenamente conforme con el objetivo del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

92. Podría objetarse a este análisis que, al limitar el período de reembolso del IVA a la duración del período de regularización de las deducciones, el Gobierno alemán crea igualmente un riesgo de consumo final no gravado. En efecto, este Gobierno ha indicado que, si el interesado continuara haciendo un uso privado del inmueble al final del período de diez años, los costes de adquisición o de construcción ya no formarían parte de la base imponible. En consecuencia, el uso privado quedaría gravado únicamente sobre la base de los gastos corrientes generados por el inmueble.

93. Tal exclusión de la base imponible de los gastos de adquisición o de construcción parece plenamente justificada, ya que la deducción del impuesto soportado quedaría reembolsada íntegramente. Sin embargo, este reembolso estaría calculado sobre la parte del inmueble utilizada con fines privados durante el período de diez años. Si, al término de este período, el sujeto pasivo utilizara para sus necesidades privadas una parte mayor del inmueble, cabría pensar que el uso de esa parte adicional con fines privados no quedaría gravado. En este punto, la cuestión queda abierta.

94. No creo, por tanto, que esta posible laguna en el sistema sea suficiente para

cuestionar la compatibilidad de la legislación alemana controvertida con el objetivo del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

95. En efecto, la determinación de la base imponible del IVA en función del período de regularización de las deducciones presenta, en mi opinión, otra ventaja a favor de una mayor igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. Esta ventaja se debe al aumento del total del IVA ingresado anualmente por el sujeto pasivo en concepto del uso privado. Este aumento contribuye a reducir la desigualdad de las presentes situaciones, derivada de la ventaja de tesorería en que se traduce para el sujeto pasivo el escalonamiento de la deuda, frente al consumidor final que debe soportar toda la carga del IVA desde la adquisición o la construcción del bien.

96. Por último, considero que la determinación de la base imponible del IVA en función de la duración del período de regularización de las deducciones se encuentra dentro de límites aceptables respecto del objetivo de la Sexta Directiva.

97. Ésta, como su título indica, está dirigida a determinar la base imponible del IVA de manera uniforme y con arreglo a reglas comunitarias. [26] El alcance de este objetivo se expresa, sin embargo, de forma atemperada en el noveno considerando de la Sexta Directiva, en su redacción inicial, a tenor del cual ésta aspira a obtener resultados «comparables» en todos los Estados miembros. Respecto al margen de apreciación concedido a los Estados miembros por el artículo 20 de la Sexta Directiva, estimo que la legislación nacional controvertida cumple esta condición.

98. La referencia al artículo 20 me parece pertinente en el marco de esta apreciación por los siguientes motivos. Al igual que dicho artículo 20, los artículos 6, apartado 2, y 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretenden ser aplicables a una situación en la que un bien que ha dado derecho a una deducción del IVA ingresado sobre sus costes de adquisición o de construcción es afectado a continuación a un uso que no da derecho a tal deducción. Se trata de disposiciones complementarias de la Sexta Directiva, relativas a situaciones en las cuales un bien es objeto de un uso mixto, es decir, se utiliza tanto con fines profesionales como para necesidades privadas.

99. Por otra parte, los mecanismos contemplados en estas distintas disposiciones tienen efectos económicos semejantes. [27] Se trata,

26 — Sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartado 48.

27 — Sentencia Uudenkaupungin kaupunki, antes citada, apartado 30.

en ambos casos, de reembolsar el IVA del cual el sujeto pasivo ha obtenido la deducción y que debe quedar finalmente a su cargo.

100. Es necesario constatar que el artículo 20 de la Sexta Directiva reconoce a los Estados miembros un margen de apreciación relativamente extenso para determinar la duración del período de regularización de las deducciones en cuanto a los bienes inmuebles, ya que pueden establecer una duración que oscila entre cinco y veinte años.

101. Respecto de la relación existente entre el mecanismo del artículo 20 de la Sexta Directiva y el del artículo 6, apartado 2, de la misma Directiva, la determinación de la base imponible para el uso privado de un inmueble afectado íntegramente a la empresa en función de la duración del período de regularización de las deducciones, no me resulta contraria al objetivo de armonización de la base imponible perseguido por la Sexta Directiva.

102. Ciertamente, la solución preconizada por la Comisión, que consiste en invitar a los Estados miembros a fijar reglas de amortización a lo largo de toda la vida útil de los inmuebles a partir de criterios objetivos y generalmente reconocidos, podría, quizás, traducirse en una base imponible más uniforme.

103. Sin embargo, aunque tal situación pueda parecer deseable, no creo que pueda, en vista del contenido actual de la Sexta Directiva, dar pie a que se cuestione el análisis según el cual la legislación alemana controvertida está dentro del margen de apreciación concedido a los Estados miembros para determinar la base imponible a la que se refiere el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

104. Por otra parte, la capacidad de la solución propuesta por la Comisión para alcanzar una mayor armonización fue seriamente puesta en duda en la vista por el Gobierno del Reino Unido, el cual alegó que no existen reglas comunes en materia de amortización. Es cierto que, al examinar las normas contables internacionales, adoptadas por el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea en 2002 [28] para mejorar la posibilidad de comparación de los estados financieros de las sociedades con cotización oficial, se constata que pueden utilizarse diferentes métodos de amortización para distribuir de manera sistemática el total amortizable de un activo a lo largo de su período de uso. [29]

28 — Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad (DO L 243, p. 1).

29 — Véanse, por ejemplo, los artículos 47 y 62 de la norma contable internacional IAS 16, Inmovilizaciones materiales, que figura como anexo del Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad, de conformidad con el Reglamento nº 1606/2002 (DO L 261, p. 1).

105. Al término de este análisis, procede resolver aún sobre la cuestión de la inclusión o no en la base imponible de los costes de adquisición del terreno sobre el cual está construido el inmueble, cuando estos costes han quedado sujetos al IVA y el sujeto pasivo ha obtenido la deducción de este impuesto.

106. Al igual que los Gobiernos de Alemania y del Reino Unido y la Comisión, opino que, en tal supuesto, esos costes deben incluirse en la base imponible del IVA por el uso privado.

107. Por una parte, no se encuentra, en la redacción del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, ningún motivo para excluirlos. El concepto de «total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios» pretende abarcar, desde un punto de vista literal, todos los gastos asumidos para poder asegurar esta prestación. Los costes de adquisición del terreno sobre el cual ha sido construido el inmueble en cuestión están claramente incluidos, *a priori,* en estos gastos.

108. Por otra parte, su exclusión de la base imponible sería evidentemente contraria al objetivo del artículo 6, apartado, 2, de la Sexta Directiva, que está dirigido, como se ha visto, a garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. En la medida en que este último soportaría la carga del IVA sobre esos costes en el momento de la adquisición del terreno en el que construir, sería contrario al mencionado objetivo que el sujeto pasivo quedara liberado de este gravamen.

109. En el marco del presente procedimiento, no resulta claro si la adquisición por la demandante del terreno sobre el cual está construido el inmueble ha quedado sujeta al IVA y si ha obtenido la deducción de este impuesto. La respuesta a esta cuestión depende de una valoración de los hechos que compete al órgano jurisdiccional nacional.

110. Habida cuenta de todo lo anterior, propongo responder a la cuestión prejudicial 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 una legislación nacional en virtud de la cual la base imponible del IVA, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su integridad por el sujeto pasivo a su empresa, se fija anualmente en una fracción de los costes de adquisición o de construcción, 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 Sexta Directiva. Esta base imponible debe, en su caso, incluir el coste de adquisición del terreno sobre el que se ha construido el inmueble.

V. Conclusiones

111. En vista de las consideraciones precedentes, propongo que se responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht München:

«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, 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 una legislación nacional en virtud de la cual la base imponible del IVA, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su integridad por el sujeto pasivo a su empresa, se fija anualmente en una fracción de los costes de adquisición o de construcción, 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 Sexta Directiva, en su versión modificada. 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 al IVA y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción de este impuesto.»