Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 18 de julio de 2013*

«Petición de decisión prejudicial — Sexta Directiva IVA — Artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b) — Derecho a deducción — Bienes de inversión pertenecientes a personas jurídicas y puestos parcialmente a disposición de sus administradores para las necesidades privadas de éstos — Inexistencia de renta en dinero, pero toma en consideración de una gratificación en especie a efectos del impuesto sobre la renta»

En los asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Bélgica), mediante resoluciones de 7 de abril de 2011, recibidas en el Tribunal de Justicia el 9 de mayo de 2011, en los procedimientos entre

État belge

y

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. M. Berger, Presidenta de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet y J.-J. Kasel (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. K. Szíjjártó y por los Sres. M. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), 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; 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 Dichas peticiones se presentaron en el marco de dos litigios entre, por un lado, el État belge y, por otro, respectivamente, Medicom SPRL (en lo sucesivo, «Medicom») (asunto C-210/11) y Maison Patrice Alard SPRL (en lo sucesivo, «MPA») (asunto C-211/11), que son ambas sociedades belgas, en relación con la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado con respecto a los bienes inmuebles utilizados, en parte, para las necesidades privadas de los administradores de esas sociedades.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.»

4 El artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.

c) en las operaciones enunciadas en el aparatado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;

[…]»

5 En virtud del artículo 13, parte B, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirán «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles».

6 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 *séptimo* de ésta, estipula lo siguiente:

«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 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;

[…]»

Derecho belga

7 El artículo 19, apartado 1, del code de la taxe sur la valeur ajoutée [Código del impuesto sobre el valor añadido], en la versión aplicable a los litigios principales (en lo sucesivo, «Código del IVA») prevé:

«Se asimilará a una prestación 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 actividad económica del sujeto pasivo, cuando tales bienes originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.»

8 Según el artículo 44, apartado 3, punto 2, de dicho Código, están exentos del IVA «el arrendamiento, el alquiler y la cesión del arrendamiento de bienes inmuebles por naturaleza, así como el uso de tales bienes en las condiciones previstas en el artículo 19, apartado 1».

9 El artículo 1 del Real Decreto nº 3, de 10 de diciembre de 1969, relativo a las deducciones para la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (*Moniteur belge* de 12 de diciembre de 1969, p. 9), dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 45, apartados 1 *bis*, 2 y 3, del Código del IVA, el sujeto pasivo efectuará, con arreglo a los requisitos establecidos en los artículos 2 y 4 del presente Decreto, la deducción de los impuestos que gravan los bienes y los servicios que destina a la realización de las operaciones a las que se refiere el artículo 45, apartado 1, números 1 a 5, del Código.

Cuando el sujeto pasivo efectúe, en el ejercicio de su actividad económica, otras operaciones que no permitan la deducción, se ajustará, para la determinación de las deducciones, a lo dispuesto en los artículos 46 y 48 del Código del IVA y 12 a 21 del presente Decreto.

2. No podrán deducirse en ningún caso los impuestos que gravan los bienes y los servicios que un sujeto pasivo destine a un uso privado o a fines ajenos a su actividad económica.

Cuando un bien o servicio esté destinado a ser afectado parcialmente a tales fines, se excluirá la deducción en la medida de esa afectación. Dicha medida será determinada por el sujeto pasivo bajo la supervisión de la Administración.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-210/11

10 En cuanto al asunto C-210/11, de la resolución de remisión se desprende que Medicom es una sociedad dotada de personalidad jurídica y sujeta al IVA por una actividad de estudio, organización y asesoramiento en materia de dactilografía, traducción y edición de informes médicos para empresas farmacéuticas y por la explotación de un alojamiento para caballos. Dicha sociedad ordenó la construcción de un inmueble en el que ejerce su actividad y en el que, además, residen sus administradores con su familia sin pagar por ello un alquiler. En sus declaraciones de IVA, Medicom dedujo íntegramente el IVA correspondiente a los gastos de construcción del inmueble.

11 En su acta de 3 de septiembre de 1997, la administración tributaria competente declaró que dicho inmueble se utilizaba en un 50 % para necesidades privadas de los administradores de Medicom y que «se [reclamaba] a éstos una gratificación en especie» por ese disfrute. Al considerar que sólo podía deducirse la mitad del IVA que había gravado la construcción de ese inmueble, dicha administración notificó a Medicom un requerimiento de pago del IVA indebidamente deducido en la declaración correspondiente al segundo trimestre del año 1997.

12 Posteriormente, los administradores de Medicom reconocieron que, durante los ejercicios fiscales 1997 y 1998, habían utilizado los dos tercios del inmueble de que se trata para necesidades privadas. En tales circunstancias, la administración tributaria competente desestimó, el 16 de noviembre de 2000, la solicitud de deducción del IVA relativo al año 1996 y notificó un nuevo requerimiento de pago a Medicom el 15 de enero de 2001.

13 Habida cuenta de que el recurso interpuesto por Medicom contra los citados requerimientos de pago fue desestimado en primera instancia, ésta recurrió ante la cour d'appel de Liège. Dicho órgano jurisdiccional, mediante sentencia de 24 de marzo de 2006, anuló los requerimientos de pago controvertidos aplicando al litigio del que conocía la interpretación de la Sexta Directiva mantenida por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101).

Asunto C-211/11

14 En cuanto al asunto C-211/11, de la resolución de remisión se desprende que MPA es una sociedad dotada de personalidad jurídica y sujeta al IVA por una actividad de restauración y de organización de recepciones. En 1991, ordenó la construcción de un edificio en el que ejercía su actividad y en el que, además, residía su administrador con su familia sin pagar por ello un alquiler. En sus declaraciones de IVA, MPA dedujo íntegramente el IVA correspondiente a los gastos de construcción y de acondicionamiento de dicho inmueble.

15 Habida cuenta de que el IVA sólo podía deducirse parcialmente, ya que una parte del inmueble estaba afectada al domicilio del administrador, la administración tributaria competente efectuó, el 6 de noviembre de 1995, un requerimiento de pago a MPA.

16 El órgano jurisdiccional de primera instancia, ante el que MPA interpuso un recurso de anulación contra el citado requerimiento, estimó ese recurso. El recurso interpuesto por la administración tributaria contra esa resolución dictada en primera instancia fue desestimado por la cour d'appel de Bruxelles, mediante sentencia de 4 de enero de 2006, por considerar que la puesta a disposición gratuita de la parte del inmueble utilizada como vivienda por el administrador se efectuó en interés predominante de la explotación económica gravada ejercida en ese inmueble por el sujeto pasivo, de modo que podía considerarse que esa parte del inmueble constituía un bien de inversión cuya construcción, mantenimiento, reparación y mejora dan derecho a la deducción del IVA.

17 En ambos litigios, la administración tributaria competente recurrió en casación alegando, en particular, en primer lugar, que la sentencia Seeling, antes citada, no puede trasladarse a situaciones como las que originaron los presentes litigios. Además, la puesta a disposición de una parte del inmueble para las necesidades privadas de un administrador de una sociedad tiene la consideración, a efectos del impuesto sobre la renta, de gratificación en especie, de modo que no puede entenderse que se trate de una puesta a disposición «gratuita» o de una situación en la que se da una «inexistencia de alquiler». Por último, la relación directa e inmediata que debe existir, en aplicación del artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación gravada por la que se repercute el IVA para que se origine el derecho a la deducción no depende del fin perseguido por el sujeto pasivo y en el presente caso no concurre. Además, corresponde al sujeto pasivo demostrar la existencia de su derecho a deducción. Sin embargo, dicha prueba no se aportó.

18 Ante esta situación, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales redactadas en idénticos términos en los dos asuntos C-210/11 y C-211/11:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la [Sexta Directiva] en el sentido de que se oponen a que se considere prestación de servicios exenta, por constituir un arrendamiento o alquiler de un bien inmueble en el sentido del citado artículo 13, parte B, letra b), el uso para fines privados de los administradores, consejeros o socios de una sociedad sujeto pasivo con personalidad jurídica y de sus familias, de la totalidad o parte del inmueble que forma parte del patrimonio de dicha sociedad y que está afectado en su totalidad a la actividad empresarial, cuando no se haya estipulado el pago de una renta en dinero como contraprestación por dicho uso pero éste constituye una gratificación en especie que tributa como tal en el marco del impuesto sobre la renta al que los administradores están sujetos, al considerarse, por tal motivo, que dicho uso es, desde el punto de vista fiscal, la contraprestación de una parte de la prestación profesional realizada por los administradores, consejeros o socios?

2) ¿Deben interpretarse las citadas disposiciones en el sentido de que la exención se aplica en tal supuesto cuando la sociedad no demuestra la existencia de una relación necesaria entre la explotación del negocio y la puesta a disposición, total o parcial, de los administradores, consejeros o socios y que, en ese caso, basta con que exista una relación indirecta?»

19 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 28 de junio de 2011, se acordó la acumulación de los asuntos C-210/11 y C-211/11 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

20 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituya un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y si puede ser relevante a este respecto el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo.

21 Para responder a esta cuestión es preciso recordar que de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que un sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir, en orden a la aplicación de la Sexta Directiva, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado (véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 20, y Seeling, antes citada, apartado 40).

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 (véanse, en particular, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 26, y Seeling, antes citada, apartado 41).

23 De los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se desprende que, 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 y se gravará sobre la base del total de los gastos efectuados para la realización de dicha prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lennartz, apartado 26, y Seeling, apartado 42).

24 Por consiguiente, un sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso, posteriormente, de una parte de ese edificio para sus necesidades privadas o para las su personal tiene, por un lado, derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otro, la obligación correlativa de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización de dicha utilización privada.

25 Por lo que se refiere a la aplicación cumulativa de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el caso de utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal de una parte de un edificio afectado en su totalidad a su empresa, el Tribunal de Justicia ha declarado que esas disposiciones se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al citado artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del IVA, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica, de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado (véanse, en este sentido, las sentencias Seeling, antes citada, apartado 56, y de 29 de marzo de 2012, BLM, C-436/10, apartado 31).

26 Por consiguiente, para que haya alquiler de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es necesario que concurran todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. (sentencias de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p. I-7175, apartado 31, y Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 21, así como Seeling, antes citada, apartado 49).

27 En efecto, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva constituye una excepción al principio general según el cual el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo y, por lo tanto, sus términos son de interpretación estricta. En caso de que no concurra uno de los requisitos enunciados en el apartado precedente, esta disposición no puede ser aplicada por analogía sobre la base de que el uso privativo como vivienda de un bien inmueble atribuido a una empresa es lo que más se parece, desde el punto de vista del consumo final, a un alquiler en el sentido de esa disposición (véase, en este sentido, la sentencia Seeling, antes citada, apartados 44 y 45).

28 Por lo que se refiere más concretamente al requisito del pago de una renta, y sin cuestionar la jurisprudencia según la cual el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C- 40/09, Rec. p. I-7505, apartado 27), basta con señalar que la falta de ese pago no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta, que ese uso privativo de un bien inmueble afectado a la empresa constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario renunció como contraprestación de la puesta a disposición del bien inmueble de que se trata.

29 En efecto, en primer lugar, como el Tribunal de Justicia ya declaró en el apartado 45 de la sentencia Seeling, antes citada, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse por analogía asimilando, como propone el Gobierno belga, la gratificación en especie, evaluada para el cálculo del impuesto sobre la renta adeudado, a un alquiler.

30 Además, situaciones como las controvertidas en el litigio principal no pueden compararse, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno belga, a los hechos del asunto en el que recayó la sentencia Astra Zeneca UK, antes citada. En efecto, como se desprende de los apartados 29 a 31 de dicha sentencia, en ese asunto, constaba que existía una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trataba por Astra Zeneca Ltd a sus empleados y la parte precisa de la retribución en dinero a la que estos debían renunciar expresamente como contrapartida de la entrega de vales. Pues bien, en los litigios principales, no parece ni demostrado que los administradores sufran una disminución salarial de un valor correspondiente a la puesta a disposición del inmueble en cuestión ni cierto que pueda considerarse que una parte del trabajo efectuado por esos administradores constituye una contrapartida por la puesta a disposición del inmueble (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartados 15 y 16).

31 Por último, del apartado 15 de la sentencia BLM, antes citada, se desprende que el Tribual de Justicia tenía conocimiento del hecho de que, aplicando la normativa nacional controvertida en el asunto en el que recayó dicha sentencia, que además era idéntica a la controvertida en los litigios principales, el uso privativo como vivienda de un bien inmueble puesto a disposición de un administrador de la sociedad BLM SA, sin exigir a éste el pago de una renta en dinero, se equiparaba, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a una gratificación en especie calculada a tanto alzado. Pues bien, esa equiparación, que no fue retomada en los apartados 23 a 30 de dicha sentencia, no tuvo manifiestamente incidencia en la interpretación mantenida por el Tribunal de Justicia.

32 Esa interpretación no puede ser desvirtuada por el hecho de que el Tribunal de Justicia haya declarado, en el apartado 32 de su sentencia BLM, antes citada, que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en una situación como la controvertida en el asunto en el que recayó dicha sentencia, podía considerarse que existía un arrendamiento de un bien inmueble con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

33 En efecto, consta que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, que son los únicos competentes para apreciar los hechos, determinar, habida cuenta de las circunstancias propias de cada asunto, las características esenciales de la operación de que se trate para proceder a su calificación a efectos de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre de 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, Rec. p. I-10675, apartado 32). Por lo tanto, dado que no correspondía al Tribunal de Justica resolver el litigio principal, éste dejó al órgano jurisdiccional remitente que se ocupara de ello, teniendo en cuenta la circunstancia de que no se excluía que pudieran existir elementos de prueba distintos de los que obraban en los autos en poder del Tribunal de Justicia que pudieran demostrar que en el asunto concurrían todas las características de un arrendamiento en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

34 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituya un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y que el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo es irrelevante a este respecto.

Segunda cuestión prejudicial

35 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en situaciones como las controvertidas en el litigio principal, la circunstancia de que la puesta total o parcial del inmueble íntegramente afectado a la empresa a disposición de los administradores, consejeros o socios de ésta tenga o no una relación directa con la explotación de la empresa es pertinente para determinar si esa puesta a disposición está comprendida en el ámbito de la exención prevista en la segunda de esas disposiciones.

36 A este respecto, es preciso recordar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la adquisición de un bien por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia Lennartz, antes citada, apartado 15). En cambio, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo en el sentido de esta Directiva (sentencia de 6 de mayo de 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 17).

37 Además, como resulta de la jurisprudencia citada en los apartados 21 a 24 de la presente sentencia, un sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que hace uso, posteriormente, de una parte de ese edificio para sus necesidades privadas tiene, por una parte, derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, por otra parte, la obligación correlativa de pagar el IVA sobre el total de los gastos efectuados para la realización de dicha utilización.

38 Contrariamente a lo que parece sostener el Gobierno belga, en esa situación, el sujeto pasivo no tiene la obligación de probar que la puesta a disposición de sus administradores, consejeros o socios de la totalidad o parte del inmueble íntegramente afectado a la empresa se efectúa «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas» en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

39 En efecto, una vez que un sujeto pasivo ha decidido afectar la totalidad del inmueble a su empresa, puede, como resulta del artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, usarlo para fines ajenos a su empresa y no puede ser obligado a demostrar que dicho uso se efectúa para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Por lo tanto, el sujeto pasivo no debe probar la existencia de una relación directa e inmediata entre el uso para fines privativos del inmueble en cuestión y sus actividades económicas imponibles.

40 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en situaciones como las controvertidas en el litigio principal,

la circunstancia de que la puesta total o parcial del inmueble íntegramente afectado a la empresa a disposición de los administradores, consejeros o socios de ésta tenga o no una relación directa con la explotación de la empresa es irrelevante para determinar si esa puesta a disposición está comprendida en el ámbito de la exención prevista en la segunda de esas disposiciones.

Costas

41 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 Sexta) declara:

1) **Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituya un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y que el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo es irrelevante a este respecto.**

2) **Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, deben interpretarse en el sentido de que, en situaciones como las controvertidas en el litigio principal, la circunstancia de que la puesta total o parcial del inmueble íntegramente afectado a la empresa a disposición de los administradores, consejeros o socios de ésta tenga o no una relación directa con la explotación de la empresa es irrelevante para determinar si esa puesta a disposición está comprendida en el ámbito de la exención prevista en la segunda de esas disposiciones.**

Firmas