CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGIOS COSMAS

presentadas el 28 de marzo de 1996 *

El Bundesfinanzhof somete al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de determinadas disposiciones 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 [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Las tres primeras cuestiones se refieren al ámbito de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») y, más en particular, a la interpretación del concepto de «actividad económica», definido por el apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Mediante su última cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se esclarezca el sentido exacto de la disposición de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de dicha Directiva, que determina la base imponible para determinadas operaciones que se asimilan a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso (y que, por consiguiente, están incluidas en el ámbito de aplicación del sistema común del IVA) en virtud de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de esta misma Directiva.

I. El contexto fáctico — Las cuestiones prejudiciales

1. La Sra. Renate Enkler (en lo sucesivo, «Sra. Enkler») es empleada mercantil en la asesoría fiscal de su cónyuge. El 15 de septiembre de 1984, declaró ante la Administración del municipio donde reside y ante la Delegación de Hacienda competente (el Finanzamt Homburg; en lo sucesivo, «Finanzamt») el arrendamiento de vehículos de «camping» como actividad profesional. Unos días más tarde, el 28 de septiembre de 1984, adquirió efectivamente un vehículo de «camping» por 46.249 DM, más 6.474,89 DM en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

2. En su declaración anual de 1984 relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, la Sra. Enkler declaró un total de 7.270,77 DM en concepto de impuesto soportado, indicando paralelamente que, durante dicho año, había utilizado el vehículo de «camping» para fines exclusivamente privados. En las declaraciones correspondientes a los dos años siguientes, declaró el siguiente volumen de negocios en concepto de arrendamiento del vehículo:

— 1985: ingresos que se elevaban a 2.535 DM, de los cuales 2.205 DM correspondían al precio del arrendamiento a su esposo;

* Lengua original: griego.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

— 1986: ingresos que se elevaban a 1.728 DM, de los cuales 868 DM correspondían al precio del arrendamiento a su esposo.

3. De la resolución de remisión se desprenden los siguientes datos relativos a las condiciones en las que el vehículo fue comprado y utilizado: [2]

El esposo de la Sra. Enkler participó en los costes de adquisición y de mantenimiento del vehículo abonando 42.321 DM en 1984, 8.270 DM en 1985 y 8.751 DM en 1986. Durante los períodos en que alquiló el vehículo, pagó a su esposa una cantidad de 90 DM diarios.

El vehículo de «camping», matriculado a nombre de la Sra. Enkler, fue utilizado por primera vez por ambos cónyuges para efectuar un viaje durante el cual comprobaron que el vehículo presentaba problemas de humedad. Seguidamente, solicitaron al vendedor que eliminase dicho defecto. Durante el tiempo en que el vendedor procedió a las reparaciones necesarias, los esposos Enkler utilizaron el vehículo para uso privado. Una vez reparado, el vehículo fue alquilado a terceros en dos ocasiones y, en una de ellas, resultó dañado en un accidente.

Basándose en las informaciones proporcionadas por la propia Sra. Enkler, el órgano jurisdiccional remitente resume los datos relativos al uso del vehículo del siguiente modo:

Uso total: 250 días, con un recorrido de 25.781 km.

Uso particular: 79 días, con un recorrido de 13.100 km.

Uso por el cónyuge: 40 días, con un recorrido de 5.239 km.

Alquiler a terceros: 18 días, con un recorrido de 3.236 km.

Trayectos para su reparación: 113 días, con un recorrido de 4.206 km.

2 — El hecho de que la Sra. Enkler (sin que, no obstante, ponga en duda la pertinencia de las cuestiones prejudiciales planteadas) niegue, en las observaciones escritas por ella presentadas ante el Tribunal de Justicia, la exactitud de la relación de los hechos efectuada por el Bundesfinanzhof sobre las condiciones de compra y de utilización del vehículo controvertido, no tiene incidencia en el marco del presente procedimiento. Como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, el artículo 177 del Tratado no le permite pronunciarse sobre las cuestiones de hecho del litigio principal y, menos aún, resolver una controversia de las partes al respecto. De hecho, corresponde al Juez nacional pronunciarse sobre cualquier cuestión ligada a la valoración de los hechos. De este modo, al responder una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia sólo puede fundarse en los hechos que le proporcione la propia resolución de remisión [véanse, con carácter indicativo, las sentencias de 23 de enero de 1975, Van der Hulst (51/74, Rec. p. 79), apartado 12; de 15 de noviembre de 1979, Denkavit Futtermittel (36/79, Rec. p. 3439), apartado 12; de 29 de abril de 1982, Pabst & Richarz (17/81, Rec. p. 1331), apartado 12; de 3 de julio de 1985, Binon (243/83, Rec. p. 2015), apartado 24; de 31 de mayo de 1988, Goerrig (74/87, Rec. p. 2771), apartado 10, y de 2 de junio de 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Rec. p. I-2305), apartados 16 y 17].

4. Además, el órgano jurisdiccional remitente añade que:

a) el vehículo estaba cubierto por un seguro de responsabilidad civil privado. Sólo al alquilar el vehículo a terceros, la Sra. Enkler contrataba un seguro de responsabilidad civil para vehículos de alquiler, mientras que, en virtud de un convenio con la aseguradora, el cónyuge podía utilizar el vehículo sin que fuera necesario suscribir un seguro complementario aparte del seguro obligatorio privado;

b) la Sra. Enkler no insertó ningún aviso en la prensa para el arrendamiento del vehículo;

c) durante el tiempo en que no estaba alquilado, el vehículo de «camping» estuvo aparcado en un garaje cubierto junto a la casa donde habitaban los esposos Enkler.

5. En el año 1986, la Sra. Enkler declaró que (evidentemente, a partir de la fecha de la declaración) utilizaría el vehículo para un uso exclusivamente particular. Según la misma declaración, había que tener en cuenta la cantidad de 19.000 DM como base imponible del Impuesto sobre el Volumen de Negocios adeudado por la declarante, mientras que para el cálculo del impuesto que debía pagarse en definitiva, siempre según la Sra. Enkler, debía aplicarse una deducción del 80 % a la que tenía derecho en su condición de pequeña empresaria, con arreglo al apartado 3 del artículo 19 de la Ley alemana en la materia de Impuesto sobre el Volumen de Negocios (Umsatzsteuergesetz 1980; en lo sucesivo, «UStG»).

6. En un primer momento, el Finanzamt liquidó el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a la Sra. Enkler por los años controvertidos (1984 a 1986) según lo declarado. Posteriormente, modificó sus propios cálculos mediante liquidaciones complementarias de 3 de abril de 1989, incluyendo, para el cálculo del impuesto adeudado por la Sra. Enkler, solamente las cantidades correspondientes al Impuesto sobre el Volumen de Negocios que ésta había facturado a los arrendatarios de su vehículo. El Finanzamt elaboró las liquidaciones complementarias partiendo del principio de que la Sra. Enkler adeudaba el impuesto con arreglo al apartado 3 del artículo 14 de la UStG, debido a que había facturado el Impuesto sobre el Volumen de Negocios a los citados arrendatarios, cuando no tenía la condición de empresaria.

7. La reclamación presentada por la Sra. Enkler contra las liquidaciones complementarias fue desestimada. La misma suerte corrió el recurso por ella interpuesto ante el Finanzgericht competente, que declaró que la Sra. Enkler, al ceder el vehículo de «camping», no había actuado como empresaria. Según la resolución de remisión, el Finanzgericht consideró que la actividad continuada necesaria para tener la condición de empresario presupone la intención de obtener ingresos, intención ésta cuya existencia tiene que

resultar de la aplicación de criterios objetivamente comprobables. Al examinar si se cumplían o no estos requisitos en el presente caso, el Finanzgericht consideró que la demandante no ejercía la actividad de arrendamiento de vehículos de «camping» como empresaria, habida cuenta de que:

a) la demandante adquirió un único vehículo que, por sus características, está destinado para un uso de recreo y que utilizó preponderantemente para uso particular;

b) su actividad principal es diferente de la del alquiler;

c) no tiene ninguna oficina ni instalaciones para el alojamiento y mantenimiento del vehículo;

d) el vehículo fue financiado y mantenido en gran parte por su esposo;

e) el vehículo sólo se aseguraba como vehículo de alquiler para los períodos en que estaba alquilado;

f) por último, la Sra. Enkler lo conservó pese a que su explotación había ocasionado un gran déficit.

8. La Sra. Enkler interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) contra la sentencia del Finanzgericht ante el Bundesfinanzhof, que consideró que procedía interpretar las disposiciones de Derecho nacional pertinentes (número 1 del apartado 1 del artículo 1 y apartado 1 del artículo 2 de la UStG) tomando en consideración las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva (número 1 del artículo 2 y apartados 1 y 2 del artículo 4), decidió someter al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe considerarse el arrendamiento de bienes corporales:

a) como una actividad de prestación de servicios en el sentido de la primera frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva (77/388/CEE), o bien

b) exclusivamente, conforme a la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, como una operación que implica la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?

2) ¿Es una actividad económica en el sentido de la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva cualquier cesión del uso de un bien a título oneroso, o bien, para suponer la existencia de tal actividad económica, es preciso que ésta pueda distinguirse de una ocupación particular?

¿Debe distinguírsela de, en su caso, una ocupación particular

— según determinadas características (como, por ejemplo, la importancia económica, la duración de la cesión del uso, el importe de la retribución), o bien

— por comparación con las formas típicas de la correspondiente actividad económica (en este caso, el alquiler comercial de vehículos de "camping")?

3) ¿Debe considerarse el arrendamiento de un vehículo de "camping" como una actividad económica dirigida a obtener ingresos continuados en el tiempo, cuando, en el plazo de más de dos años, dicho vehículo sólo se alquiló durante pocos días a dos personas ajenas a la arrendadora y durante un total de, aproximadamente, seis semanas al cónyuge de ésta, por un precio total de alrededor de 4.300 DM?

4) En el caso de que se responda afirmativamente a la tercera cuestión: ¿Debe incluirse en la base imponible [letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva (77/388/CEE)] correspondiente a las prestaciones de servicios en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva también el importe de los gastos causados durante el tiempo en que el arrendador tiene a su disposición, para su uso particular, el objeto de arrendamiento (los denominados "períodos vacantes")?»

II. Las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva

9. El ámbito de aplicación del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva está definido en su artículo 2 en lo siguientes términos:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

10. El artículo 4 de la misma Directiva, incluido en el Título IV, «Sujetos pasivos», dispone que:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. [3]

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

3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 [...]

4. [...]

5. [...]»

11. Por último, según el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva:

«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 Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) [...]»,

mientras que la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 establece que 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».

3 — Esta nota sólo afecta al texto griego de las presentes conclusiones.

III. Respuesta a las cuestiones prejudiciales

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

12. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente plantea esencialmente al Tribunal de Justicia si, para establecer en qué medida el arrendamiento de bienes corporales debe ser calificado de «actividad económica», cuya realización con carácter independiente confiere al que la ejerce la calidad de sujeto pasivo del IVA, hay que fundarse en la primera frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva (según la cual, la actividad de prestador de servicios también constituye, entre otras, una «actividad económica» en el sentido antes citado) o en la segunda frase del mismo apartado (según la cual, se considera como «actividad económica» la operación que implique la «explotación de un bien corporal [...] con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo»).

13. Como se desprende de la totalidad de la resolución de remisión, el Bundesfinanzhof, al plantear la primera cuestión prejudicial, parte del principio de que, si bien la disposición de la citada primera frase clasifica la prestación de servicios como «actividad económica» sin exigir que concurran otros requisitos, la disposición de la segunda frase exige que, para que haya «actividad económica», aparte de comprobar de que se trata de una operación que implica la explotación de un bien corporal, se compruebe además que dicha explotación se efectúa con una finalidad precisa, cual es la de «obtener ingresos continuados en el tiempo». Este razonamiento del Bundesfinanzhof parece fundarse en dos elementos:

a) Según el apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, es sujeto pasivo del IVA quien realice una «actividad económica», cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

b) La versión alemana de la segunda frase del apartado 2 del artículo 4, según la cual se considera *igualmente* (auch) como «actividad económica» la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, podría sugerir que esta disposición introduce una excepción a la norma (que resulta no sólo del apartado 1, sino también de la primera frase del apartado 2 del mismo artículo), según la cual, la finalidad de una actividad determinada es irrelevante para calificarla o no de «actividad económica».

14. Sin embargo, este razonamiento no es correcto. Hay que destacar que, según el apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, los Estados miembros están facultados para considerar como sujetos pasivo a quienes realicen *de modo ocasional* una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2. Esta disposición conduce inevitablemente a la conclusión siguiente: aun cuando una actividad determinada presente las características de una de las

actividades mencionadas en el apartado 2 del artículo 4, sólo puede ser considerada como «actividad económica» sujeta obligatoriamente al sistema común del IVA, si se realiza de modo ocasional, es decir, sin un grado determinado de permanencia y de continuidad; dicha actividad sólo puede ser calificada de «económica» si el Estado miembro competente, al ejercitar la facultad que le confiere la citada disposición, adopta una decisión especial al respecto. Así, la segunda frase del apartado 2 del artículo 4, en vez de aparecer como una excepción a la norma establecida por la primera frase del mismo apartado, más bien aparece como su aplicación a un caso determinado. [4] A este respecto, es significativo que, si bien según la versión alemana (y las versiones inglesa, griega, finesa, portuguesa y sueca) de la segunda frase de que se trata, la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo está considerada *igualmente* (auch, also, επίσης, myös, igualmente, likaså) como actividad económica, según las otras versiones lingüísticas de esta misma segunda frase, la explotación de un bien corporal que presente las características antes mencionadas está considerada *en particular* o *entre otras* como actividad económica. [5]

15. Habida cuenta de lo que antecede, para establecer si una actividad que consista en el arrendamiento de bienes corporales constituye una «actividad económica», deberá verificarse, en cada caso, si dicha actividad presenta un determinado grado de permanencia o de continuidad. Puesto que el arrendamiento de un bien corporal constituye evidentemente una forma (indudablemente, la más corriente) de explotación del bien arrendado, [6] el examen de que se trata deberá dirigirse a determinar la existencia de dicho criterio más particular que confiere, según la segunda frase del apartado 2 del artículo 4, un carácter de permanencia y de continuidad al ejercicio de la actividad antes mencionada. Por lo tanto, habrá que verificar si dicha actividad se realiza «con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

16. Por consiguiente, propongo responder como sigue a la primera cuestión planteada por el Bundesfinanzhof:

«El arrendamiento de un bien corporal constituye una forma de explotación de dicho bien. Por consiguiente, para que esta forma de explotación pueda ser calificada de "actividad económica", que confiere a quien la desempeña la condición de sujeto pasivo del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, procede comprobar, según la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, si dicha actividad se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4 — Véanse, en este sentido precisamente, el punto 12 de las conclusiones del Abogado General Sr. Van Gerven en el asunto en el que recayó la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), así como las conclusiones del Abogado General Sir Gordon Slynn presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655).

5 — La versión danesa utiliza los términos «blandt andet»; la versión española, «en especial»; la versión francesa, «notamment»; la versión italiana, «in particolare», y la versión neerlandesa, «onder andere».

6 — A este respecto, compárese la sentencia Rompelman, antes citada en la nota 4 (en particular, la formulación del apartado 20), así como las conclusiones del Abogado General Sir Gordon Slynn en dicho asunto. Compárese igualmente la sentencia Van Tiem, antes citada en la misma nota 4 (apartado 18), así como el punto 10 de las conclusiones del Abogado General en dicho asunto.

B. *Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

17. La respuesta propuesta para la primera cuestión prejudicial determina igualmente la respuesta que debe darse a la segunda. Como se desprende de lo antes expuesto, no constituye una «actividad económica», en el sentido de la Sexta Directiva, cualquier actividad realizada de modo independiente y que implique la explotación de un bien corporal (o, según los términos utilizados por el órgano jurisdiccional remitente, «la cesión de un bien a título oneroso»), sino únicamente la que se realice con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo. Por lo tanto, este último criterio es el criterio necesario (pero también suficiente) para considerar que una actividad que presente las características indicadas está incluida en el ámbito de aplicación del sistema común del IVA, y no el criterio mencionado en la segunda cuestión prejudicial, a saber, la posibilidad de diferenciar la actividad controvertida de la correspondiente actividad de carácter «privado».

18. Ciertamente, la cuestión puramente fáctica de si una actividad determinada se efectúa con el fin indicado (o de si un bien determinado ha sido adquirido para ser utilizado en la realización de una actividad con este fin) [7] no puede resolverse única y exclusivamente sobre la base de la intención que haya manifestado el interesado. El órgano administrativo o jurisdiccional que deba pronunciarse tiene que apreciar la totalidad de los datos del asunto, de modo que la comprobación de que una actividad determinada se efectúa con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo se base, en la medida de lo posible, en criterios que puedan ser objetivamente controlados o verificados. [8] Entre los criterios de naturaleza objetiva, sobre cuya base se efectuará el examen de que se trate, la naturaleza del bien [9] ejercerá una influencia particular, pero también todas las circunstancias de su explotación. En efecto, es evidente que si el bien es idóneo exclusivamente para una explotación económica, dicho criterio objetivo bastará, por regla general, para hacer admitir que su propietario lo explota con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En cambio, cuando el bien, por su naturaleza, pueda ser utilizado por su propietario para necesidades privadas, para probar que, pese a la naturaleza del bien, lo utiliza con el fin de obtener ingresos, será necesario verificar escrupulosamente todas las circunstancias de su explotación. [10] En el marco de dicho control, la comparación citada en la segunda cuestión prejudicial entre, por una parte, las circunstancias en las que el interesado explota el bien y, por otra, las circunstancias en las que se ejerce habitualmente la correspondiente actividad económica puede constituir, probablemente, uno de los métodos que permitan garantizar la existencia o la inexistencia del criterio pertinente en el caso concreto, que, como he señalado en el punto

7 — Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe considerarse igualmente como «actividad económica», en el sentido del apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, la adquisición de un bien para las necesidades del ejercicio de una actividad económica [véase la sentencia Rompelman, antes citada en la nota 4, apartado 22, así como las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 13, y de 29 de febrero de 1996, Inzo (C-110/94, Rec. p. I-857), apartado 15].

8 — A este respecto, véase la sentencia Rompelman, antes citada en la nota 4, apartado 24, así como la sentencia Lennartz, citada en la nota precedente, apartado 20.

9 — A este respecto, véanse las sentencias Rompelman, antes citada en la nota 4, apartado 24, y Lennartz, antes citada en la nota 7, apartado 20. Según esta última sentencia, entre los criterios que deben utilizarse para determinar si determinados bienes han sido adquiridos para las necesidades de una actividad económica, figura igualmente el período transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo.

10 — Véase el punto 42 de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto Lennartz, antes citado en la nota 7.

precedente, consiste en el ejercicio de la actividad de que se trate con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

19. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el Bundesfinanzhof pregunta al Tribunal de Justicia si puede considerarse que el arrendamiento de un vehículo de «camping» está destinado a obtener ingresos continuados en el tiempo, cuando:

a) en el período de dos años, dicho vehículo sólo se alquiló a terceros durante pocos días;

b) durante el mismo período, dicho vehículo se alquiló al cónyuge de la arrendadora durante, aproximadamente, seis semanas, y

c) los ingresos totales por el arrendamiento del vehículo se elevaron a cerca de 4.300 DM.

20. Es evidente que el Tribunal de Justicia, cuya competencia en el marco del presente procedimiento prejudicial se limita a la interpretación de las disposiciones comunitarias pertinentes, no puede, además, proceder a aplicar las disposiciones de la Sexta Directiva que debe interpretar al litigio concreto pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente. [11] En consecuencia, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial, mediante la que se plantea al Tribunal de Justicia lo anterior, máxime cuando, como antes he mencionado, sólo se puede establecer si una actividad determinada se ejerce o no con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo después de haber apreciado los hechos del asunto en su conjunto. [12] No obstante, para facilitar la tarea del Juez nacional, el Tribunal de Justicia deberá indicar en su respuesta a la segunda cuestión prejudicial que los elementos de hecho mencionados en la tercera cuestión, debido a su carácter objetivo, deben clasificarse entre aquellos que dicho Juez puede apreciar *conjuntamente con otros* (como, por ejemplo, la falta de publicidad), con el fin de verificar si la actividad controvertida constituye una «actividad económica» en el sentido de la Sexta Directiva. Sin embargo, deberá indicar paralelamente que la clientela reducida o los ingresos módicos o insignificantes no pueden, *por sí solos,* llevar a la conclusión de que no existe el objetivo de la obtención de ingresos continuados en el tiempo. Estos hechos pueden significar simplemente que el objetivo existía, pero que no pudo realizarse, lo que es indiferente para la aplicación de las disposiciones pertinentes en este asunto; como resulta sin ambigüedades del apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, para definir el concepto de «actividad económica» no hay que tener en cuenta los resultados de dicha actividad.

11 — En la jurisprudencia relativa a esta cuestión, véanse, por ejemplo, las sentencias de 9 de julio de 1969, Völk (5/69, Rec. p. 295), apartado 2; de 12 de julio de 1973, Getreide-Import (11/73, Rec. p. 919), apartados 2 y 3; de 15 de diciembre de 1976, Simmenthal (35/76, Rec. p. 1871), apartado 8; de 18 de diciembre de 1986, VAG France (10/86, Rec. p. 4071), apartado 7; de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285), apartados 10 y ss., y de 8 de julio de 1992, Knoch (C-102/91, Rec. p. I-4341), apartados 18 y ss.

12 — Véase en particular el apartado 11 de la sentencia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, citada en la nota anterior.

21. Habida cuenta de las consideraciones que anteceden, propongo que no se responda a la tercera cuestión prejudicial y que se dé la siguiente respuesta a la segunda cuestión:

«Para determinar si una actividad independiente, que consiste en el arrendamiento de un bien corporal, constituye una "actividad económica" en el sentido del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, procede averiguar únicamente si la citada actividad se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Se trata de una mera cuestión de hecho que debe apreciarse aplicando criterios esencialmente objetivos que pueden referirse, por ejemplo, a la naturaleza del bien arrendado y al conjunto de circunstancias en que se lleva a cabo su explotación. Por otra parte, los resultados de esta actividad (cantidad de clientes, cuantía de los ingresos) no constituyen criterios adecuados para fundamentar, por sí solos, el análisis de que se trata, pero pueden tenerse en cuenta, junto con otros, al examinar el extremo determinante antes citado.»

C. *Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

22. Según el tenor literal de la resolución de remisión, la cuarta cuestión prejudicial se plantea «en el caso de que se responda afirmativamente a la cuestión tercera». No obstante, pienso que, en todo caso, procede responder a esta última cuestión prejudicial. En efecto, puesto que, según las consideraciones que anteceden, la cuestión de si una actividad determinada se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo es una cuestión puramente de hecho que debe ser resuelta por el Juez nacional a la vista del conjunto de hechos del asunto que se le ha sometido, nada excluye *a priori* que el Bundesfinanzhof, en el marco del litigio pendiente entre la Sra. Enkler y el Finanzamt, se halle ante la hipótesis en la que se funda la cuarta cuestión prejudicial planteada, es decir, el hecho de que la actividad controvertida de la Sra. Enkler haya sido realizada con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. [13]

23. La cuarta cuestión prejudicial se refiere a la interpretación de la disposición de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva. Para interpretar esta disposición, es evidentemente necesario considerarla en relación con el apartado 2 del artículo 6, cuyas disposiciones presupone.

24. El apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva define el contenido del concepto «prestación de servicios», cuya realización a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal está sujeta al IVA de conformidad con el número 1 del artículo 2 de la misma

13 — Véase la sentencia de 27 de octubre de 1993, Enderby (C-127/92, Rec. I-5535), según la cual (véase, en particular, el apartado 12), dado que se ha sometido al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial que no está manifiestamente desprovista de relación con la realidad o el objeto del litigio en el procedimiento principal, debe responder a la misma sin cuestionarse sobre la validez de la hipótesis en la que se basa la cuestión; según la misma sentencia, corresponde al órgano jurisdiccional de remisión verificar, si resulta necesario, la validez de la citada hipótesis.

Directiva. Este concepto está definido en dicho apartado 1 de forma negativa: se consideran «prestaciones de servicios», en el sentido indicado, todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de la Sexta Directiva.

25. Las disposiciones de las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 6 asimilan, no obstante, a las prestaciones de servicios a título oneroso y, por lo tanto, sujetas al IVA, dos categorías particulares de operaciones que, de otro modo, no estarían sujetas al impuesto. [14] La disposición establecida en la letra a) (la única que nos interesa en este caso) asimila, más en particular, a una prestación de servicios efectuada 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.

26. La letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, a la que se refiere expresamente la cuarta cuestión prejudicial, determina, por otra parte, la base imponible del IVA para las operaciones que el apartado 2 del artículo 6 asimila a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso. En este caso particular, la base imponible está constituida «por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

14 — Según el último párrafo del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, los «Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia». Evidentemente, la República Federal de Alemania no ha ejercitado esta facultad.

27. El problema de interpretación que preocupa al Bundesfinanzhof es el siguiente: si una persona está sujeta al IVA por el hecho de desempeñar una actividad económica independiente que consiste en el arrendamiento de un bien corporal a terceros, la base imponible del IVA que grava, conforme a la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, el uso de dicho bien para las necesidades privadas del sujeto pasivo, ¿incluye sólo los gastos ocasionados durante el período de uso efectivo del bien para dichas necesidades o hay que considerar igualmente como «gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios», en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, incluidos en la base imponible citada, los gastos ocasionados durante el período en que el bien no es utilizado por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas pero, en todo momento, está a su disposición para tal uso?

28. Para resolver la cuestión planteada por el Juez nacional, es necesario analizar los dos parámetros siguientes que, por otra parte, están estrechamente vinculados:

a) el objetivo perseguido por el legislador comunitario al asimilar a una prestación de servicios efectuada a título oneroso el uso de un bien para los fines citados en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, y

b) el contenido preciso del concepto de «uso de bienes» que figura en dicha disposición.

29. El objetivo de la disposición resulta claramente de su última frase, según la cual, la citada asimilación tiene lugar si el bien utilizado para fines ajenos a la empresa «hubiera[n] originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido». Claramente resulta de este último elemento que, al introducir la ficción jurídica establecida por la pertinente disposición del apartado 2 del artículo 6, el legislador ha querido evitar que eludan la percepción del IVA las operaciones por las cuales un bien se utiliza para fines distintos de los que dan derecho, con arreglo al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, a deducir el IVA que haya gravado su adquisición. [15] En efecto, en la sentencia Kühne, [16] el Tribunal de Justicia declaró que del sistema de la Sexta Directiva se desprende que la letra a) del apartado 2 del artículo 6, «pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado», mientras que, al interpretar la disposición del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva, regida por la misma lógica (según la cual se asimila a una entrega efectuada a título oneroso el autoconsumo por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para fines ajenos a los de la propia empresa, cuando dicho bien haya sido objeto del derecho a deducción del impuesto), en la sentencia De Jong, [17] indicó lo siguiente: «el objetivo del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa se libre del pago del IVA cuando realice un autoconsumo de dicho bien de su empresa con fines privados y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA».

30. ¿Cuál es, no obstante, el sentido preciso del concepto de «uso de bienes»? A la vista de la sentencia Kühne, antes citada en el punto 29, podría dar la impresión de que el Tribunal de Justicia interpreta este concepto de un modo especialmente amplio. En el marco de este asunto, el Juez nacional había solicitado que se dilucidara, entre otras cuestiones, si la base imponible de una operación que consiste en el uso privado de un bien afectado a una empresa, en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, comprende todos los gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo (por lo tanto, igualmente aquellos que hayan originado el derecho a deducción) o «simplemente la contraprestación correspondiente a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que originan el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido». El Tribunal de Justicia respondió a esta cuestión en la siguiente forma: [18] «[...] basta precisar que sería conforme al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la no sujeción a gravamen, en razón del uso privado, de la amortización de un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque sí se graven los gastos de

15 — Según el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, el particular que adquiere un bien de inversión tiene derecho, en principio, a deducir totalmente el IVA devengado por la adquisición cuando adquiere el bien con el fin de utilizarlo exclusivamente para las necesidades de sus operaciones profesionales gravadas, pero también cuando lo adquiere para utilizarlo en parte para dichas necesidades y en parte con fines privados (sobre este tema, véanse las sentencias Lennartz, antes citada en la nota 7, apartado 26, y de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 20.

16 — Sentencia de 27 de junio de 1989 (50/88, Rec. p. 1925), apartado 8. Véase igualmente la sentencia de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615), apartado 8.

17 — Sentencia de 6 de mayo de 1992 (C-20/91, p. I-2847), apartado 15.

18 — Apartado 29 de la sentencia Kühne.

mantenimiento y de utilización del bien por los que el sujeto pasivo tendría derecho a deducir el Impuesto. Una solución de tal carácter, en efecto, permitiría evitar tanto la doble imposición del mismo bien como la no sujeción a gravamen del consumo final». Como consecuencia de todo ello, no sería absurdo suponer que todos los «gastos de mantenimiento y de utilización del bien» que hayan originado el derecho a deducción del impuesto soportado estén sujetos al IVA, aun cuando se refieran al uso de un bien para fines ajenos a la empresa, y que, por consiguiente, estos gastos deban ser tomados en cuenta para determinar la base imponible del IVA sobre el uso del bien para fines privados. Para apreciar la importancia de los fundamentos antes citados, es no obstante oportuno señalar que la cuestión central del asunto Kühne no se refería a la tributación de los citados gastos sino a la tributación de la amortización de un bien afectado a la empresa a causa de su uso para fines ajenos a la empresa en caso de que no se hubiese originado un derecho a deducción en el momento de la adquisición del bien. Desde este punto de vista, el «centro de gravedad» de los fundamentos antes citados más bien parece ser el hecho de recalcar la importancia que reviste, como condición de la tributación del uso privado, el nacimiento, en el momento de la adquisición del bien, de un derecho a deducir el IVA que haya gravado esta operación. [19]

31. De todos los modos, lo cierto es que, en la sentencia Mohsche dictada posteriormente (y ya citada en la nota 16), el Tribunal de Justicia se pronunció de una forma que no podía ser más clara en favor de la interpretación estricta del concepto de «uso de bienes». Esta sentencia se dictó como consecuencia de cuestiones prejudiciales planteadas, al igual que en este asunto, por el Bundesfinanzhof. La primera de dichas cuestiones se refería a si, en el marco de la tributación del autoconsumo de bienes afectados a una empresa, en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el impuesto que gravaba la entrega, había que tomar en consideración, además del uso del bien, los gastos de mantenimiento o de utilización del bien en que había incurrido el sujeto pasivo en caso de que dichos gastos no hubiesen originado, en beneficio de este último, el derecho a deducción del IVA soportado.

32. En su respuesta a esta cuestión, el Tribunal de Justicia (apartado 11) parte de la comprobación de que, como la disposición pertinente no aporta ningún elemento que aclare el alcance de los términos «uso de bienes», «estos términos, en sí, pueden interpretarse en un sentido estricto, que sólo se refiera al uso, propiamente dicho, de un bien, o en un sentido más amplio, que también comprenda las prestaciones, servicios y otros gastos correspondientes a este uso». No obstante, el Tribunal de Justicia desestima la interpretación amplia de estos términos, considerando que sería incompatible con el objetivo de la disposición. Como se subraya en la sentencia (apartado 13), «a diferencia de las prestaciones normales, que, en principio, están sujetas al impuesto, independientemente de que los bienes y servicios utilizados para su realización hayan originado un derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, el autoconsumo de un bien sólo está sujeto al impuesto con carácter excepcional». Por consiguiente, el Tribunal de Justicia concluye

19 — En este sentido, véase precisamente el punto 20 de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto Mohsche, antes citado en la nota 16.

(apartado 14) que «la expresión "uso de bienes" debe interpretarse en sentido estricto: sólo comprende el uso del bien considerado en sí mismo» y, así, «las prestaciones accesorias de este uso no están incluidas en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva».

33. Habida cuenta, a la vista de la sentencia Mohsche, de la necesidad de interpretar en un sentido estricto los términos «uso de bienes» que figuran en la disposición que asimila a una prestación de servicios a título oneroso el uso de bienes afectados a una empresa para fines ajenos a esta última, es evidente que también deben entenderse en un sentido estricto los términos «gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios», gastos que constituyen, según la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, la base imponible sobre la que se calcula el IVA que grava esta «prestación de servicios» ficticia: por lo tanto, sólo pueden incluirse en estos gastos aquellos que engendra el uso del propio bien y no los originados por servicios meramente *vinculados* con su uso, tales como, por ejemplo, los gastos de mantenimiento o de utilización del bien. [20]

34. Sin embargo, me apresuro a subrayar que la cuestión prejudicial aquí examinada no se refiere a la cuestión propiamente dicha de la *naturaleza* de los gastos que pueden incluirse en la base imponible del IVA que grava el uso privado de un bien afectado a la empresa, sino a la cuestión de los *períodos* que deben tomarse en consideración para el cálculo de dichos gastos. El Bundesfinanzhof parece considerar efectivamente que los gastos que deben tenerse en cuenta para el cálculo de la base imponible del IVA que gravaría el uso privado del vehículo, si la Sra. Enkler explotara, por otra parte, dicho vehículo con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (supuesto en el que se funda, recordémoslo, la cuarta cuestión prejudicial, como se indica en el punto 22 *supra),* son exclusivamente (véase la página 13 de la traducción francesa de la resolución de remisión), las amortizaciones *a prorrata* de la depreciación del vehículo, es decir, un gasto que, por excelencia, puede ser considerado como derivado «únicamente del uso del bien considerado en sí mismo» en el sentido de la sentencia Mohsche. Sin embargo, en mi opinión, el hecho de precisar la naturaleza de los gastos que pueden incluirse en la base imponible aclara los términos en que se plantea el problema de interpretación que constituye el núcleo de la cuarta cuestión prejudicial: al calcular las amortizaciones citadas en la resolución de remisión, ¿deben considerarse los períodos en que el bien, sin haber sido utilizado para fines ajenos a la empresa, ha estado a disposición del sujeto pasivo de modo tal que un uso privado era posible en cualquier momento?

35. Opino que procede responder a esta cuestión afirmativamente. Ya he subrayado

20 — Según los hechos expuestos en la sentencia Mohsche (apartado 4), los gastos de mantenimiento o utilización cuya inclusión en el cálculo de la base imponible del IVA que había gravado el uso privado de un bien afectado a la empresa (en ese caso, de un vehículo) dio lugar al litigio en el procedimiento principal se referían al alquiler del garaje, al impuesto sobre los vehículos de motor, al seguro y a los gastos de estacionamiento.

(véase el punto 29 *supra)* que la finalidad de la asimilación a una prestación de servicios efectuada a título oneroso del uso de un bien afectado a la empresa para usos privados consiste en colocar a la persona que ha podido deducir el IVA soportado sobre la compra del bien (teniendo en cuenta que el bien ha sido adquirido para las necesidades de su actividad económica o, *también,* para las necesidades de esta actividad) en la misma situación en la que se hallaría una persona que utilizara un bien de esta naturaleza adquirido únicamente para fines privados. No obstante, el objetivo de la asimilación no podría lograrse si, para determinar que existe un uso para fines privados de un bien afectado a una empresa, hubiera que exigir necesariamente un uso continuado e ininterrumpido para dichas necesidades. En verdad, la satisfacción de ciertas necesidades privadas exige un uso continuado de los bienes adquiridos para ello; pero, muy a menudo, la necesidad privada para la que se adquiere un bien está totalmente satisfecha mediante un mero uso ocasional. En este último caso, lo importante es que el consumidor siempre tenga la *posibilidad* de utilizar el bien en el momento en que lo juzgue necesario o lo desee. Por otra parte, cuando se procede a la compra de un bien para fines únicamente privados, el adquirente está sujeto al IVA soportado sin derecho a deducción, y poco importa que la necesidad privada a la que va destinado se satisfaga mediante un uso del bien adquirido continuado u ocasional.

36. De este modo, para garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final antes mencionado, deberán considerarse como períodos de uso para fines privados de un bien afectado a una empresa no sólo los períodos de uso efectivo del bien, sino también los períodos en los cuales el bien se halla a disposición del sujeto pasivo de modo tal que le sea posible usarlo en todo momento para sus necesidades privadas. [21] Esta solución (que, en mi opinión, es perfectamente compatible con la necesidad indicada en la sentencia Mohsche de interpretar en un sentido estricto la expresión «uso de bienes», en la medida en que la interpretación aquí propuesta sólo otorga importancia al bien propiamente dicho) implica necesariamente que, en el cálculo de la base imponible del IVA que grava el uso para fines privados de un bien afectado a una empresa, haya que incluir igualmente los gastos ocasionados durante el período en que el bien afectado a la empresa está disponible, en el sentido antes citado, para satisfacer necesidades ajenas a la empresa. Hay que incluir en estos gastos las amortizaciones por la depreciación del bien durante la duración del período de «disponibilidad» antes indicado, pero no (dada la solución adoptada por la sentencia Mohsche) los gastos correspondientes a las prestaciones de servicios efectuadas durante dicho período y meramente vinculadas con el bien.

37. Sin embargo, el hecho de que el bien afectado a la empresa se halle a disposición del sujeto pasivo para un uso privado no excluye evidentemente la eventualidad de que dicho período de «disponibilidad» finalice con el uso del bien para las necesidades

21 — Por lo tanto, no se considerará como período durante el cual el bien afectado a la empresa se halla a disposición del sujeto pasivo para ser utilizado con fines ajenos a la empresa el período en que dicho bien no es utilizado para el desempeño de una actividad económica, pero en el que, por la razón que sea, el sujeto pasivo no puede utilizarlo a voluntad para sus fines privados o sólo puede hacerlo difícilmente.

de la empresa. Habida cuenta de todo ello, como indicaron acertadamente el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones y el Finanzamt en la vista, no debe incluirse en la base imponible del IVA que grava el uso privado de un bien afectado a una empresa la *totalidad* de los gastos ocasionados durante el período de «disponibilidad» del bien, sino, según un reparto adecuado, una parte de los gastos de que se trata, proporcional a la relación que existe entre, por una parte, la duración total del uso efectivo del bien tanto para las necesidades privadas como para las de la empresa y, por otra parte, la duración del uso efectivo del bien para fines ajenos a la empresa. De esta manera, se logra el objetivo de la ficción jurídica establecida en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, sin excederlo. La satisfacción de necesidades privadas por medio de un bien afectado a una empresa está sujeta al IVA con la finalidad de garantizar la igualdad de trato entre el consumidor corriente y el sujeto pasivo sin, por otra parte, olvidar el hecho de que, durante el período en que el bien queda a disposición del sujeto pasivo para un uso privado, también sigue siendo posible su utilización para el desempeño de una actividad económica.

38. En consecuencia, propongo dar la siguiente respuesta a la cuarta cuestión prejudicial:

«Al calcular la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las operaciones asimiladas a prestaciones de servicios en virtud de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, procede tener en cuenta, con arreglo a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la misma Directiva, no sólo los gastos en que se ha incurrido durante el período de uso efectivo de un bien afectado a una empresa con fines ajenos a esta última, sino también los gastos en que se ha incurrido durante el período en que el bien se encuentra a disposición del sujeto pasivo de forma que éste puede utilizarlo en cualquier momento con fines ajenos a la empresa. La parte de estos últimos gastos que, finalmente, procede incluir en la base imponible se determina tras un reparto y es proporcional a la relación que existe entre la duración total de utilización efectiva del bien, por una parte, y la duración de utilización efectiva del bien con fines ajenos a la empresa, por otra.»

IV. Conclusión

39. Consecuentemente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof del siguiente modo:

«1) El arrendamiento de un bien corporal constituye una forma de explotación de dicho bien. Por consiguiente, para que esta forma de explotación pueda ser calificada de "actividad económica", que confiere a quien la desempeña la condición de sujeto pasivo del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, procede comprobar, según la segunda frase del apartado 2 del

artículo 4 de la Sexta Directiva, si dicha actividad se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

2) Para determinar si una actividad independiente, que consiste en el arrendamiento de un bien corporal, constituye una "actividad económica" en el sentido del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, procede averiguar únicamente si la citada actividad se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Se trata de una mera cuestión de hecho que debe apreciarse aplicando criterios esencialmente objetivos que pueden referirse, por ejemplo, a la naturaleza del bien arrendado y al conjunto de circunstancias en que se lleva a cabo su explotación. Por otra parte, los resultados de esta actividad (cantidad de clientes, cuantía de los ingresos) no constituyen criterios adecuados para fundamentar, por sí solos, el análisis de que se trata, pero pueden tenerse en cuenta, junto con otros, al examinar el extremo determinante antes citado.

3) Al calcular la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las operaciones asimiladas a prestaciones de servicios en virtud de la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, procede tener en cuenta, con arreglo a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la misma Directiva, no sólo los gastos en que se ha incurrido durante el período de uso efectivo de un bien afectado a una empresa con fines ajenos a esta última, sino también los gastos en que se ha incurrido durante el período en que el bien se encuentra a disposición del sujeto pasivo de forma que éste puede utilizarlo en cualquier momento con fines ajenos a la empresa. La parte de estos últimos gastos que, finalmente, procede incluir en la base imponible se determina tras un reparto y es proporcional a la relación que existe entre la duración total de utilización efectiva del bien, por una parte, y la duración de utilización efectiva del bien con fines ajenos a la empresa, por otra.»