SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 8 de mayo de 2003 *

En el asunto C-269/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Wolfgang Seeling

y

Finanzamt Starnberg,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), 13, parte B, letra b), y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. M. Wathelet, Presidente de Sala, C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Sr. Seeling, por el Sr. H. G. Zaisch, Steuerberater;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y T. Jürgensen, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Seeling, representado por el Sr. H. G. Zaisch; del Gobierno alemán, representado por la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, asistido por el Sr. A. Böhlke, expuestas en la vista de 7 de febrero de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de mayo de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 25 de mayo de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de julio siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), 13, parte B, letra b), y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Seeling y el Finanzamt Starnberg (en lo sucesivo, «Finanzamt») acerca del derecho del Sr. Seeling a deducir íntegramente el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado para la construcción de un edificio que afectó en su totalidad a su empresa, pero del que utiliza una parte para sus necesidades privadas.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva considera sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva considera asimilado 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 Impuesto sobre el Valor Añadido».

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

6 En virtud del artículo 13, parte B, letra b) párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirán del IVA:

«el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

4. los alquileres de caja de seguridad».

7 El artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

b) [...]

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

8 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva establece:

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

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.»

9 El artículo 20 de la Sexta Directiva, relativo a la regularización de las deducciones, modificado por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18), establece, en su apartado 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. 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 apartado 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.»

Legislación nacional

10 Del artículo 1, apartado 1, punto 2, letra b) de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, BGBl. 1993 I, p. 565), en su versión vigente durante el ejercicio objeto del litigio de 1995 (en lo sucesivo, «UStG»), resulta que el autoconsumo está sujeto al IVA. Existe autoconsumo cuando un operador económico efectúa, en el marco de su empresa, operaciones distintas a las entregas de bienes para fines ajenos a la actividad de dicha empresa.

11 Con arreglo al artículo 4, punto 12, primera frase, letra a), de la UStG, están exentos del IVA el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

12 El artículo 9, apartado 1, de la UStG establece que el operador económico puede renunciar a la exención prevista en el artículo 4, punto 12, si se trata de una

prestación realizada a favor de otro empresario para las necesidades de su actividad. El artículo 9, apartado 2, prevé que sólo puede renunciarse a dicha exención cuando el arrendatario destine o pretenda destinar el bien inmueble exclusivamente a operaciones que no impidan la deducción del IVA soportado.

13 El artículo 15, apartado 2, punto 1, de la UStG excluye la deducción del IVA en las entregas y las prestaciones de servicios que se utilizan para efectuar transacciones exentas.

14 De la resolución de remisión se desprende que, conforme a la jurisprudencia anterior del Bundesfinanzhof, el uso de un bien inmueble afectado a la empresa para fines ajenos a ésta, está exento y, en consecuencia, queda excluido el derecho a deducción en virtud del artículo 15, apartado 2, punto 1, de la UStG, puesto que existiría arrendamiento del bien inmueble en el sentido del artículo 4, punto 12, primera frase, letra a), de la UStG si la utilización de dicho bien se confiriese a un tercero a título oneroso. En caso de autoconsumo, no puede admitirse la renuncia a la exención con arreglo al artículo 9 de la UStG, ya que dicha disposición presupone la existencia de una operación con otro empresario para las necesidades de su actividad.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

15 El Sr. Seeling posee una explotación de arboricultura y horticultura sujeta al régimen fiscal ordinario. En 1995, construyó un edificio que afectó en su totalidad a su empresa. Una vez terminado el edificio, el Sr. Seeling lo utiliza en parte para fines profesionales y en parte como residencia privada.

16 En su declaración del IVA correspondiente al año 1995, el Sr. Seeling solicitó la deducción total de las cuotas soportadas para la construcción del edificio. Declaró como autoconsumo imponible el uso de una vivienda en el edificio para sus necesidades privadas.

17 No obstante, el Finanzamt calificó de exento el uso de una parte del edificio para necesidades privadas de autoconsumo y denegó la deducción correspondiente.

18 El Finanzgericht (Alemania) confirmó la resolución del Finanzamt y desestimó el recurso ante él interpuesto por el Sr. Seeling.

19 El Sr. Seeling interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof contra la citada resolución. Alega que del Derecho comunitario se desprende que el uso de una parte del edificio para fines privados es imponible y que, en consecuencia, no está excluida la deducción de las cuotas del IVA soportadas correspondientes a dicha parte del edificio.

20 Después de recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 25), el objetivo del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final, el Bundesfinanzhof se pregunta acerca del alcance de dicha asimilación. En particular, desea saber si puede considerarse que un uso parcial de un bien afectado a la empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo puede considerarse como un supuesto de «arrendamiento» o de «alquiler de bienes inmuebles» exentos del impuesto, con arreglo al artículo 13, parte B,

letra b), de la Sexta Directiva. Añade que dicha cuestión no ha quedado definitivamente resuelta por la sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775).

21 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede un Estado miembro considerar exento del impuesto [de conformidad con el artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE, pero sin la posibilidad de renunciar a la exención del impuesto] el uso como residencia privada, asimilado a una prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE, de una vivienda situada en un edificio afectado en su totalidad a la empresa, con la consecuencia de que queda excluida la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas con ocasión de la construcción de dicho edificio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente 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 una legislación nacional que considera como prestación de servicios exenta, en concepto de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), el uso para las necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa de éste.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

23 El Sr. Seeling alega que la asimilación prevista en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva no significa que corresponda asimilar el sujeto pasivo a un arrendatario.

24 Aduce que el único objetivo del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva es evitar que una deducción del IVA soportado en razón del bien empresarial de que se trata beneficie de forma duradera al sujeto pasivo. A su juicio la base imponible en el sentido de dicha disposición está integrada exclusivamente por los gastos sujetos al IVA soportado (véase la sentencia Armbrecht, antes citada). La deducción del IVA soportado no debería ser impedida, sino únicamente compensada o, en otros términos, neutralizada.

25 En opinión del Sr. Seeling, la neutralidad fiscal del uso para fines privados de un bien afectado a la empresa sólo puede lograrse cuando la deducción del IVA soportado se conceda inicialmente en su totalidad, puesto que el uso para fines privados está posteriormente gravado mientras dure, de conformidad con el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva.

26 El Gobierno alemán estima que el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva amplía el ámbito de aplicación de su artículo 13. En efecto, de la asimilación prevista en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva resulta que todas sus disposiciones aplicables a las prestaciones de servicios, pueden aplicarse también, en principio, a las situaciones asimiladas.

27 Dicho Gobierno sostiene que, en el presente asunto, concurren los requisitos de una asimilación conforme al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva. El sujeto pasivo afectó la totalidad del edificio a su patrimonio empresarial, aunque se reservó el uso de una parte del mismo como residencia privada. Por lo demás, dicho bien generaba derecho a la deducción proporcional del IVA soportado, en este caso por la parte del bien inmueble utilizado para las necesidades de la empresa.

28 El Gobierno alemán sostiene que la asimilación implica la aplicabilidad del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, por ser la disposición análoga más apropiada. En su opinión, puesto que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de esta 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, se parece más a un arrendamiento, es aplicable el supuesto de exención previsto en el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva.

29 El mencionado Gobierno añade que el sentido y la finalidad del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, a saber, evitar la no sujeción al impuesto de un bien empresarial utilizado con fines de carácter privado (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 8), abogan asimismo en favor de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el supuesto del autoconsumo. Desde el punto de vista del consumo final, es indiferente que el sujeto pasivo arriende la vivienda o la utilice él mismo. Por lo tanto, en el presente asunto, hay que dar el mismo trato fiscal a ambos casos.

30 El Gobierno alemán invoca también el principio de neutralidad fiscal en apoyo de la aplicación del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, haciendo referencia a los apartados 9 y 17 de la sentencia Kühne, antes citada.

31 Sobre este particular, dicho Gobierno señala que, si durante los años siguientes a la adquisición del edificio se redujera su uso para fines privados, podría solicitarse una deducción *a posteriori* del IVA soportado, *pro rata temporis,* durante el período de regularización de diez años previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva.

32 Por el contrario, si el uso para fines privados está sujeto al IVA —permitiendo así la deducción del IVA sobre la totalidad de los costes de construcción del edificio, en concepto de impuesto soportado— existirían consumos finales no gravados. En efecto el edificio podría, por ejemplo, ser vendido a un particular con franquicia del IVA al término del período de regularización de diez años previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, sin haber aportado ninguna modificación después de la deducción del IVA soportado en el momento de la adquisición del edificio. En este segundo caso, el sujeto pasivo obtendría una ventaja fiscal, puesto que una tributación durante diez años de uso privado del edificio no corregiría sino muy parcialmente, en la mayor parte de los casos, la deducción del IVA soportado efectuada en el momento de la adquisición del edificio. En efecto, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la mencionada Directiva, la base imponible en el caso de operaciones contempladas en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva está constituida por el total de los gastos a que haya tenido que hacer frente el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios. Puesto que un edificio, por lo general, no queda amortizado en diez años, la tributación durante los diez años de autoconsumo no permitirá compensar, en su totalidad, las fracciones de los importes del IVA soportado por la suma de los importes de amortización. Este resultado sería contrario al principio de neutralidad fiscal.

33 La Comisión precisa que, del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva resulta que un sujeto pasivo, que haga uso para fines privados de un bien afectado a su empresa, está considerado como si realizara para sí

mismo una prestación de servicios a cambio de una remuneración que se corresponde con el importe de los gastos relativos a dicha prestación de servicios, importe calculado de conformidad con las disposiciones del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de dicha Directiva. Por lo tanto, el uso ajeno a la empresa de un bien afectado a dicha empresa está sujeto al impuesto cuando el bien de que se trate genera derecho a una deducción total o parcial del IVA soportado.

34 En opinión de la Comisión, dicha disposición pretende garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final en lo que respecta al uso ajeno a la empresa. Por lo tanto, asimila al sujeto pasivo que utiliza para fines privados los bienes afectados a la empresa a un particular que ha adquirido bienes sin derecho a deducción. En el apartado 8 de la sentencia Kühne, antes citada, el Tribunal de Justicia afirmó que, del sistema de la Sexta Directiva se deduce que su artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien empresarial utilizado para fines privados y, en consecuencia, sólo exige la tributación del uso privado de dicho bien si éste genera el derecho a deducción del IVA que había gravado su adquisición.

35 Por lo que respecta al concepto alemán del autoconsumo como operación de arrendamiento que el sujeto pasivo realiza consigo mismo, la Comisión considera que ésta no puede basarse en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), ni en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

36 Por lo que se refiere a esta última disposición, la Comisión recuerda que las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 11, y de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 21) y deben ser objeto de interpretación estricta (véanse, en particular, las sentencias Stichting Uitvoering Financiële Acties, antes citada, apartado 13; de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 12; y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 52, y Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 64).

37 La Comisión subraya que la excepción al principio general de tributación prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva sólo es aplicable cuando concurren las características concretas de un contrato de arrendamiento y, en particular, el elemento esencial que es la duración del disfrute del bien inmueble (sentencias antes citadas Comisión/Irlanda, apartado 56, y Comisión/Reino Unido, apartado 68). En consecuencia, no puede admitirse que una operación ficticia de arrendamiento del sujeto pasivo a sí mismo quede incluida en dicha excepción.

38 En cuanto al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, la Comisión alega que, por tratarse de una disposición de excepción, también es objeto de interpretación estricta. No puede deducirse de esta disposición que los Estados miembros, conculcando su tenor literal inequívoco, transformen según su voluntad una operación imponible equiparándola a una operación exenta.

39 Por último, la Comisión recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos de 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. Por consiguiente, los bienes de inversión utilizados, al mismo tiempo, para fines empresariales y para fines privados, pueden ser, no obstante, tratados como bienes empresariales, con respecto a los cuales el IVA es, en principio, íntegramente deducible (sentencia Armbrecht, antes citada, apartado 20).

Apreciación del Tribunal de Justicia

40 En primer lugar, es preciso recordar que, de una reiterada jurisprudencia se desprende que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a los efectos de la aplicación de la Directiva, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado (véanse las sentencias Armbrecht, antes citada, apartado 20, y de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, apartado 25).

41 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 Bakcsi, antes citada, apartado 25).

42 Por otra parte, 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, 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 la prestación de servicios (véanse las sentencias Lennartz, antes citada, apartado 26, y Bakcsi, apartado 30).

43 En consecuencia, 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, la obligación correspondiente de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso.

44 Además, por lo que respecta al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha recordado en muchas ocasiones que los términos empleados para designar las exenciones establecidas en el artículo 13 de dicha Directiva deben ser objeto de una interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Stichting Uitvoering Financiële Acties, antes citada, apartado 13, y de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, Rec. p. I-5811, apartado 43).

45 Por consiguiente, en contra de lo que pretende el Gobierno alemán, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no puede ser aplicado por analogía.

46 Además, según reiterada jurisprudencia, las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y Comisión/Alemania, antes citada, apartado 44).

47 Sobre este particular, procede constatar que el tenor literal del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no aporta ninguna aclaración sobre el alcance de los términos «arrendamiento» y «alquiler de bienes inmuebles».

48 Sin embargo, más allá de los casos especiales expresamente contemplados por dicha disposición, los conceptos de «arrendamiento» y «alquiler de bienes inmuebles», que constituyen, como resulta del apartado 44 de la presente sentencia, una excepción al régimen general del IVA establecido en la Sexta Directiva, deben ser objeto de interpretación estricta (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Irlanda, apartado 55, y Comisión/Reino Unido, apartado 67).

49 El arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede 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 (véanse las sentencias de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p. 7175, apartado 31, y Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 21).

50 No reúne dichos requisitos el uso para fines privados del sujeto pasivo de una vivienda situada en un edificio afectado en su totalidad a la empresa de éste.

51 En efecto, éste se caracteriza por la falta no sólo del pago de una renta, sino también por la falta de un verdadero acuerdo sobre la duración del alquiler y sobre el derecho a ocupar la vivienda y a excluir de ésta a otras personas.

52 De ello se deduce que el uso, para necesidades privadas del sujeto pasivo, de una vivienda situada en un edificio que él haya afectado en su totalidad a su empresa no está comprendido en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

53 Por último, el argumento del Gobierno alemán basado en el principio de neutralidad fiscal y en la regularización de las deducciones en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva nada cambia a este respecto.

54 En efecto, si el hecho de autorizar al sujeto pasivo a afectar un edificio a la totalidad de su empresa y, por tanto, a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción, gravando la utilización para necesidades privadas del sujeto pasivo de una vivienda en dicho edificio, puede tener, como sostiene el Gobierno alemán, el efecto de que los consumos finales no sean

gravados, porque el período de regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva sólo puede corregir parcialmente la deducción del IVA soportado en el momento de la construcción de un edificio, ello es el resultado de una decisión deliberada del legislador comunitario y no puede imponer una interpretación extensiva a otro artículo de dicha Directiva.

55 Por otra parte, es preciso señalar que, desde la entrada en vigor de la Directiva 95/7, en mayo de 1995, el período de regularización para los bienes de inversión inmobiliarios puede aumentarse a veinte años, en vez de los diez años antes considerados. Del quinto considerando de dicha Directiva resulta que esta modificación fue introducida precisamente en razón de la duración de la vida económica de dichos bienes.

56 En consecuencia, procede responder a la 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 una legislación nacional que considera como prestación de servicios exenta, en concepto de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), el uso para las necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa de éste.

Costas

57 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 25 de mayo de 2000, declara:

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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que considera como prestación de servicios exenta, en concepto de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), el uso para las necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa de éste.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de mayo de 2003.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

M. Wathelet