

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS

presentadas el 16 de mayo de 2002¹

1. En el presente caso, el Bundesfinanzhof pregunta al Tribunal de Justicia si un Estado miembro puede considerar exento del impuesto, de conformidad con el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva IVA,² el uso como residencia privada de una vivienda situada en un edificio afectado en su totalidad a una 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.

Disposiciones aplicables de la Sexta Directiva

2. El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva considera sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

«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».

3. El artículo 6, apartado 2, letra a), 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».

4. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), 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».

5. El artículo 13, parte B, prevé una serie de exenciones obligatorias del impuesto sobre el valor añadido. En la letra b), dicha

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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).

disposición exime del impuesto, con determinadas excepciones sin relevancia en el presente caso,

«el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]».

6. El artículo 13, parte C, señala:

«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) de las operaciones contempladas en las letras d), g) y h) del punto B.

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

7. Por su parte, el artículo 17 hace referencia al derecho del sujeto pasivo a deducir del IVA devengado por sus operaciones gravadas el IVA soportado por los bienes y servicios utilizados para la realización de dichas operaciones. Este sistema de deducción garantiza que los empresarios no

soporten, en última instancia, el impuesto que recaudan, mediante su adición al precio de venta de sus operaciones: en definitiva, el IVA es soportado únicamente por el consumidor final que, al no ser sujeto pasivo del impuesto, no tiene derecho a deducirlo.

8. El artículo 17, apartado 2, establece lo siguiente:

«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. No obstante, en algunas ocasiones es necesario realizar una regularización de la deducción inicial. En este sentido, el artículo 20, en sus apartados 2³ y 3,

3 — Tal y como fue modificado mediante la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

establece los criterios para practicar dicha regularización en relación con los bienes de inversión, cuando varía en el tiempo el grado en que dichos bienes fueron necesarios para realizar las transacciones gravadas por el impuesto:

«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.

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica

del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

[...]

Normativa nacional aplicable

10. El artículo 1 del Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios) de 1993, en la versión vigente durante el ejercicio objeto del litigio (1995) (en lo sucesivo, «Ley»),⁴ se titula «Transacciones gravadas» y enumera las transacciones que están sujetas al impuesto sobre el valor añadido. El apartado 2, letra b), de este artículo incluye en dicha lista el «autoconsumo», definido en la misma disposición como aquel supuesto en que un empresario efectúa, en el marco de su actividad, operaciones distintas a las entregas de bienes para fines ajenos a la actividad de la empresa.

11. El artículo 4 de la Ley se titula «Entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas y autoconsumo». En su aparta-

4 — BGBl. I, p. 565.

do 12, letra a), incluye, entre las operaciones exentas del impuesto, el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

12. El artículo 9, apartado 1, de la Ley establece que el sujeto pasivo puede renunciar a la exención prevista en el artículo 4, apartado 12, si se trata de una prestación realizada a favor de otro empresario para las necesidades de su actividad. Con arreglo al apartado 2 de este mismo artículo,⁵ en el caso de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles sólo puede renunciarse a la exención cuando el arrendatario destine o pretenda destinar el bien inmueble exclusivamente a operaciones que no impidan la deducción del impuesto soportado.

13. Con arreglo a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, el autoconsumo de un bien inmueble afectado a la empresa está exento del impuesto de conformidad con el artículo 4, apartado 12, letra a), de la Ley. No puede admitirse la renuncia a la exención del impuesto con arreglo al artículo 9 de la Ley, ya que dicha disposición presupone la existencia de una operación con otro empresario para las necesidades de su actividad.

14. El artículo 15, apartado 2, de la Ley excluye la deducción del IVA en las operaciones efectuadas a efectos de transacciones exentas.

15. No es ésta la primera vez que este Tribunal de Justicia debe pronunciarse sobre la normativa alemana relativa al tratamiento, desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido, del autoconsumo de bienes afectados a la empresa. En las conclusiones que presenté en el asunto Armbrecht expuse⁶ el esquema y funcionamiento de este régimen, por lo que puede resultar útil repetirlo en esta ocasión:

«[...] el principio que subyace en las normas alemanas de adaptación del Derecho interno a la Directiva es que, para garantizar la neutralidad fiscal entre los sujetos pasivos y los particulares, es necesario que el sujeto pasivo que utilice bienes o servicios con fines privados, se coloque, a los efectos del IVA, en la misma situación que uno de sus clientes. Por consiguiente, las normas alemanas obligan al sujeto pasivo a afectar a la empresa los bienes adquiridos en parte para la empresa y en parte para sus necesidades privadas. Se considera que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir la totalidad del impuesto correspondiente al bien, con arreglo al apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, pero, a continuación, tiene que pagar, con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6, un impuesto anual por la utilización privada que hace de dicho bien, impuesto éste que se calcula basándose en la depreciación de los bienes. [...]

[...]

⁵ — Tras su modificación mediante Ley de 21 de diciembre de 1993; BGBl. I, p. 2310.

⁶ — Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de octubre de 1995 (C-291/92, Rec. p. I-2775), puntos 22 y 25 de las conclusiones.

En la lógica de las disposiciones alemanas, la utilización privada de un bien inmueble se asimila a un contrato de arrendamiento de vivienda, exento, otorgado por la empresa. En otros términos, la utilización privada se reputa como prestación efectuada por el sujeto pasivo con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6, pero está exenta en virtud de la letra b) del punto B del artículo 13. La consecuencia de esto es que, a diferencia de lo que ocurre con otros bienes, el sujeto pasivo no tiene derecho, al adquirir un bien inmueble, a deducir el IVA por la parte del inmueble utilizada con fines privados, ya que esta parte se refiere a una entrega exenta. Sin embargo, tampoco está obligado a pagar el impuesto por utilización privada con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6.»

Procedimiento principal y cuestión prejudicial

16. El Sr. Seeling es titular de una empresa de cuidado de árboles y jardinería sometida al régimen fiscal normal. En 1995, construyó un edificio que afectó en su totalidad a su empresa y que utiliza desde su terminación en parte para las necesidades de su empresa y en parte como vivienda propia.

17. En su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio de 1995, el Sr. Seeling solicitó la deducción de las cuotas soportadas en relación con la totalidad del edificio. Respecto al uso privado del edificio, lo declaró

como autoconsumo sujeto al impuesto. En cambio, el Finanzamt consideró que el uso privado del edificio constituía un supuesto de autoconsumo exento del impuesto y denegó al demandante la deducción de las cuotas soportadas.

18. El Finanzgericht acogió la tesis del Finanzamt y desestimó el recurso interpuesto por el Sr. Seeling.

19. El Sr. Seeling presentó un recurso de apelación ante el Bundesfinanzhof. A su juicio, del Derecho comunitario se desprende que el uso de la vivienda para las necesidades privadas del sujeto pasivo es una operación sujeta y no exenta del impuesto, por lo que no está excluida la deducción de las cuotas del impuesto soportadas en relación con la parte del edificio utilizada como vivienda.

20. En su resolución de remisión, el Bundesfinanzhof señala que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388 consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final, evitando la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado: Kühne,⁷ Mohsche⁸ y Fillibeck.⁹

7 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de junio de 1989 (50/88, Rec. p. 1925), apartado 8.

8 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de mayo de 1993 (C-193/91, Rec. p. I-2615), apartado 8.

9 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de octubre de 1997 (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 25.

21. Ahora bien, añade que cabe preguntarse hasta dónde llega esta equiparación y, en particular, si el uso (parcial) del bien afectado a la empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo puede considerarse como un supuesto de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles» exento del impuesto a efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388.

22. A juicio del Bundesfinanzhof, esta cuestión no ha quedado definitivamente resuelta, ni siquiera tras la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Armbrecht.¹⁰ Observa que, en las conclusiones que presenté en dicho asunto, señalé que la normativa alemana, que equipara a un sujeto pasivo que utiliza para fines privados un bien inmueble afectado a la empresa al arrendatario en el marco de un contrato de arrendamiento exento del impuesto, se basa en una interpretación del concepto de neutralidad fiscal contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.¹¹ Sin embargo, en la sentencia que dictó a continuación en dicho asunto el Tribunal de Justicia no hizo suyas estas consideraciones.

23. Por todo ello, el Bundesfinanzhof planteó la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia:

«¿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 una 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?»

24. El Sr. Seeling, el Gobierno alemán y la Comisión presentaron observaciones escritas y estuvieron representados en la vista.

Análisis

25. El Sr. Seeling y la Comisión consideran, al contrario que el Gobierno alemán, que la respuesta a la cuestión planteada ha de ser negativa. Yo comparto esa opinión.

26. Debe partirse del principio, sentado en una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia,¹² de que el sujeto pasivo puede

¹⁰ — Citada en la nota 6 *supra*.

¹¹ — Véanse los puntos 22 y siguientes y 47 de dichas conclusiones.

¹² — Véase, en particular, la sentencia Armbrecht, citada en la nota 6 *supra*, apartado 20.

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. Cuando un sujeto pasivo ha optado por considerar como patrimonio profesional bienes utilizados tanto para fines profesionales como para fines privados, el IVA aplicado a dichos bienes es, en principio, totalmente deducible.¹³ Es obvio que con la expresión «en principio» el Tribunal de Justicia quiere decir, simplemente, salvo disposición de la Sexta Directiva en contrario. Hecha esta salvedad, el Tribunal de Justicia destacó el carácter absoluto del «derecho a la deducción», aun cuando la utilización de los bienes para las necesidades de la actividad económica sea muy reducida.¹⁴

27. Cuando el sujeto pasivo ha optado por esta posibilidad y ha deducido en su totalidad el IVA soportado, el objetivo del artículo 6, apartado 2, letra a) (que como se recordará considera como prestación de servicios el uso de bienes para fines privados), consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final, evitando la no sujeción al impuesto de bienes afectados a la empresa y utilizados con fines de carácter privado. Para ello, exige la sujeción al impuesto del uso para fines privados de tales bienes cuando se dedujo el impuesto soportado en su adquisición.¹⁵

28. A primera vista, puede parecer extraño que un bien que se usa en parte para fines

privados pueda ser tratado como totalmente afectado a la empresa. No obstante, en determinadas circunstancias, este enfoque puede servir a la neutralidad del impuesto, ya que permite tener en cuenta de manera adecuada alteraciones del grado de utilización privada del bien efectuadas por el sujeto pasivo a lo largo de la vida útil del bien o alteraciones de dicha índole que se produzcan a raíz de la venta por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo.¹⁶

29. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia permite, por tanto, dos regímenes de IVA diferentes aplicables a los bienes utilizados en parte con fines privados: el sujeto pasivo puede optar entre excluir dichos bienes del sistema IVA o integrarlos en su patrimonio empresarial, deduciendo en ese caso el IVA soportado por tales bienes y pagando el impuesto por utilización privada con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra a). No obstante, la legislación alemana recoge una tercera posibilidad, en el caso de bienes inmuebles: en este caso, asimila la supuesta prestación de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 2, letra a), a un arrendamiento y lo considera exento, en virtud de la exención que resultaría aplicable si se tratara de un auténtico arrendamiento,¹⁷ con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva. Partiendo del hecho de que el arrendamiento está exento, se prohíbe la deducción del impuesto soportado.

13 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 26.

14 — Sentencia Lennartz, citada en la nota 13 *supra*, apartado 29.

15 — Véanse las sentencias Kühne, citada en la nota 7 *supra*, apartado 8, y Fillibeck, citada en la nota 9 *supra*, apartado 25.

16 — Véanse, al respecto e ilustradas con un ejemplo, las conclusiones que presenté en el asunto Armbrrecht, citado en la nota 6 *supra*, puntos 34 a 36.

17 — Salvo que el arrendador fuese sujeto pasivo del impuesto y hubiese optado por la tributación con arreglo al artículo 13, parte C, letra a).

30. En apoyo de este enfoque, el Gobierno alemán alega que del artículo 6, apartado 2, letra a), se desprende que todas las disposiciones de la Directiva aplicables a las prestaciones de servicios pueden aplicarse también, en principio, al uso para fines privados de bienes afectados a la empresa. En el presente caso, el considerar el uso del bien para fines privados como una prestación de servicios onerosa de acuerdo con el artículo 6, apartado 2, de la Directiva, implica que debe aplicarse por analogía el artículo 13, parte B, letra b). En opinión del Gobierno alemán, esta interpretación es válida aun cuando no sea un tercero quien haga uso del bien: el hecho de que el artículo 6, apartado 2, letra a), asimile el uso para fines privados a una prestación de servicios indica que el vínculo con un tercero no es imprescindible.

31. En mi opinión, tal y como defienden el Sr. Seeling y la Comisión, el artículo 13, parte B, letra b), no puede apoyar esta interpretación.

32. Según jurisprudencia reiterada, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario, con el fin de que la base imponible del IVA se establezca de forma uniforme y acorde al Derecho comunitario.¹⁸ Además, los términos empleados para designar estas exen-

ciones deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general, establecido en el artículo 2 de la Directiva, de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.¹⁹ Aunque esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones deban interpretarse de una manera tan estricta o restrictiva que impida lograr el objetivo que éstas persiguen,²⁰ es evidente que las exenciones no pueden en ningún caso extenderse por analogía, como parece defender el Gobierno alemán.

33. Teniendo presente, en particular, la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva, el Tribunal de Justicia ha concretado la definición del concepto de «alquiler y arrendamiento» en una serie de recientes sentencias. En primer lugar, ha declarado que no pueden incluirse dentro del concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» contratos que se caracterizan por el hecho de que el consentimiento de las partes no tiene en cuenta el tiempo durante el cual se disfrutará del bien inmueble, elemento esencial del contrato de arrendamiento.²¹ En segundo lugar, ha indicado que el arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble

18 — Véanse, por ejemplo, las sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 51, y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 63, y la jurisprudencia en ellas citada.

19 — Véase, por lo que respecta en particular a la exención de las operaciones de arrendamiento y de alquiler de bienes inmuebles, la sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de octubre de 2001, Goed Wonen (C-326/99, Rec. p. I-6831), apartado 46, y la jurisprudencia en ella citada.

20 — Véase el punto 19 de las conclusiones que presenté el 13 de diciembre de 2001 en el asunto en el que recayó la sentencia el 21 de marzo de 2002 (C-267/00, London Zoological Society, Rec. p. I-3353).

21 — Sentencias Comisión/Irlanda, apartado 56, y Comisión/Reino Unido, apartado 68, ambas citadas en la nota 18 *supra*.

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.²² En mi opinión, por tanto, la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), no puede aplicarse a un arrendamiento ficticio del sujeto pasivo a sí mismo, pues por definición no puede existir un auténtico acuerdo sobre el precio o sobre la duración (ni sobre cualquier otro extremo).

34. Además, si el legislador hubiera querido que el artículo 6, apartado 2, letra a), se interpretara en relación con el artículo 13, parte B, letra b), habría podido esperarse que el primero hiciera una referencia expresa al segundo:²³ después de todo, esta interpretación tiene como efecto transformar una operación sujeta en una operación exenta.

35. Además, la postura del Gobierno alemán implica una interpretación contradictoria del artículo 6, apartado 2, letra a). Esta disposición establece de modo expreso que el régimen que establece respecto al uso de bienes para las necesidades privadas es aplicable «cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del impuesto sobre el valor añadido». Sin embargo, la normativa alemana que supuestamente aplica el artículo 6, apartado 2, letra a), no permite la deducción del IVA soportado cuando se trata de bienes inmuebles.

22 — Sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de octubre de 2001, *Mirror Group* (C-409/98, Rec. p. I-7175), apartado 31, y de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, Rec. p. I-7257), apartado 21, y la jurisprudencia en ellas citada.

23 — Véanse, en un contexto análogo, las conclusiones que presenté en el asunto *Mohsche*, citado en la nota 8 *supra*, punto 14.

36. Por último, tal y como señala la Comisión, el Tribunal de Justicia ha mantenido que tanto el artículo 6, apartado 2, letra a), como el artículo 13, parte B, letra b), pueden ser invocados por los particulares ante un órgano jurisdiccional nacional contra un Estado miembro.²⁴ Sería sorprendente que dos disposiciones a las que, por separado, se ha reconocido efecto directo por ser suficientemente claras, precisas e incondicionales hubiesen sido elaboradas para que fuesen interdependientes, sin ninguna referencia expresa o implícita al respecto.

37. Puesto que no comparto la opinión del Gobierno alemán de que el artículo 13, parte B, letra b), es aplicable por analogía el uso para fines privados de bienes inmuebles afectados al patrimonio empresarial del sujeto pasivo, considero innecesario discutir sus alegaciones sobre el alcance y efecto del artículo 13, parte C, que permite que los Estados miembros concedan a sus sujetos pasivos²⁵ el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

38. Por todo ello, considero que la normativa alemana relativa al régimen del IVA aplicable al uso para fines privados por parte de un sujeto pasivo de los bienes inmuebles afectados a su patrimonio empresarial es contraria al sistema de la Sexta Directiva. El Sr. Seeling puede, por

24 — Véanse las sentencias *Kühne*, citada en la nota 7 *supra*, apartado 27; *Mohsche*, citada en la nota 8 *supra*, apartado 19, y del Tribunal de Justicia de 18 de enero de 2001, *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 32.

25 — No afecta a la versión española.

tanto, deducir la totalidad del IVA soportado por todo el inmueble y tiene que pagar un impuesto anual, con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra a).

39. No obstante, el Gobierno alemán alega que este enfoque permite que un sujeto pasivo que se encuentre en la situación del Sr. Seeling obtenga una ventaja en términos de «cash-flow» y una ventaja fiscal que no obtendría bajo la legislación alemana.

40. En primer lugar, el sujeto pasivo obtendría una ventaja en términos de cash-flow puesto que disfrutaría del beneficio de la deducción total al principio, mientras que la imposición que resulta del artículo 6, apartado 2, letra a), que persigue compensar la deducción, está escalonada a lo largo del período en que se usa el bien para fines privados.

41. Sin embargo, en mi opinión y tal como sugirió el representante del Sr. Seeling en la vista, esta ventaja es inherente a la estructura del artículo 6, apartado 2, letra a), y aparentemente es considerada por el Tribunal de Justicia —que nunca, en las numerosas sentencias dictadas en relación con el artículo 6, apartado 2, letra a), ha dado a entender que esta disposición sea incorrecta— como una consecuencia aceptable del régimen aplicable al autoconsumo. El uso de los bienes para fines privados también podría haberse tenido en cuenta mediante una regularización de la deducción inicial por parte del sujeto pasivo. No obstante, se desprende de la exposición de motivos incluida en la propuesta de Sexta

Directiva de la Comisión²⁶ que estaba admitido que podría haberse obtenido el mismo resultado por otras vías (en concreto, mediante una regularización de las deducciones ya practicadas), pero que «se optó por la asimilación a una entrega gravada por razones de neutralidad y sencillez».²⁷ Por ello, se eligió de forma expresa gravar la fase siguiente, conforme al artículo 6, apartado 2, letra a), como una alternativa a la restricción del derecho de deducción del impuesto soportado.²⁸

42. En segundo lugar, el Gobierno alemán alega que un sujeto pasivo que se encuentre en la situación del Sr. Seeling obtendría una ventaja fiscal si vendiera el inmueble más de diez años después de su adquisición y de la deducción total del impuesto soportado. Para analizar este motivo es preciso explicar brevemente el mecanismo contemplado en la Sexta Directiva para la regularización de las deducciones.

43. El artículo 20 de la Directiva prevé la regularización posterior de las deducciones inicialmente practicadas en el momento de la adquisición de bienes de inversión con el fin de tomar en consideración posteriores cambios en el uso del bien. El artículo 20, apartado 2, establece un período de regularización de cinco años, extensible a veinte

26 — *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, comentario al artículo 5, apartado 3, predecesor del artículo 5, apartado 6, de la Directiva, que es la disposición equivalente, en el artículo 5 («entrega de bienes»), al artículo 6, apartado 2, letra a).

27 — Véase en este sentido Farmer, P. y Lyal, R.: *EC Tax Law*, 1994, p. 102.

28 — Véanse también mis conclusiones en el asunto Lennartz, citado en la nota 13 *supra*, punto 59.

años (inicialmente²⁹ diez años) en el caso de bienes inmuebles. El artículo 20, apartado 3, hace referencia a los casos de entregas de los bienes de inversión durante el período de regularización: si el sujeto pasivo realiza una entrega de bienes durante ese período, su utilización durante el resto del período se considerará afectada a una actividad económica totalmente gravada o exenta (dependiendo de que la entrega de dicho bien esté gravada o exenta, respectivamente). Parece que la República Federal de Alemania ha extendido el período de cinco años mencionado en el artículo 20, apartado 2, a diez años en el caso de bienes inmuebles, con arreglo a la opción prevista originalmente.

44. El Gobierno alemán señala que, de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), la base imponible en el caso de las operaciones contempladas en el artículo 6, apartado 2, está constituida por el total de los costes a que haya tenido que hacer frente el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios. Cuando dicho servicio consista en el uso de un bien inmueble para fines privados, dichos costes consistirán, fundamentalmente, en la amortización del bien en su totalidad o en la parte que ha sido objeto de uso para fines privados. Es improbable que, en un plazo de diez años desde su adquisición, el bien inmueble haya quedado totalmente amortizado o que, por consiguiente, el pago del impuesto soportado haya compensado por completo la deducción del impuesto. Por ello, si el sujeto pasivo vende el bien inmueble después de dicho período de diez años sin que se haya satisfecho el IVA por dicha operación,³⁰

habrá obtenido el beneficio de la deducción del impuesto soportado en su totalidad, sin posibilidad de regularizar posteriormente dicha deducción. En opinión del Gobierno alemán, esta solución conculcaría el principio de neutralidad fiscal.

45. Aunque estas preocupaciones del Gobierno alemán pueden justificarse en cierta medida, actualmente pueden verse aliviadas, al menos en parte, si se optara por permitir la regularización en un período de veinte años. Además, el Sr. Seeling llama la atención sobre otra anomalía en la legislación alemana relativa al uso de bienes inmuebles para fines privados: cuando se ha llevado a cabo la deducción total del impuesto soportado por los bienes inmuebles afectados al patrimonio empresarial y utilizados en su totalidad durante los diez años siguientes a su adquisición, para operaciones profesionales, no existe ningún mecanismo de regularización de dicha deducción que refleje un posterior uso privado del bien. Aun cuando —como ocurre en el caso de autos— el bien inmueble se utilice para fines privados desde el momento de su adquisición, no puede realizarse una regularización proporcional del impuesto soportado cuya deducción se permitió para reflejar los cambios en la relación entre el uso privado y el uso profesional del bien tras el período de diez años. Sólo puede lograrse la neutralidad fiscal si se permite la deducción total al principio, pues en ese caso el uso para fines privados estará sujeto al impuesto en todo momento, de conformidad con el artículo 6, apartado 2, letra a).

29 — Con anterioridad a su modificación mediante la Directiva 95/7, citada en la nota 3 *supra*, que entró en vigor el 25 de mayo de 1995.

30 — Presumiblemente porque dicha operación estuviera exenta en virtud del artículo 13, parte b, letra g). Sin embargo, debe señalarse que bajo determinadas circunstancias el comprador podrá optar por la tributación, de conformidad con la legislación alemana por la que se incorpora el artículo 13, parte C, letra b).

Conclusión

46. Por las razones expuestas anteriormente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof:

«Un Estado miembro no puede considerar como exento del impuesto, de conformidad con el artículo 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, el uso como residencia privada de una vivienda situada en un edificio afectado en su totalidad a una empresa.»