

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 14 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-72/05

■ **Partes:** Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny y Finanzamt Landshut

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra c) – Uso por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas de un bien inmueble afectado a la empresa – Asimilación de este uso a una prestación de servicios a título oneroso – Determinación de la base imponible – Concepto de total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de esta prestación de servicios»

### I. Comentario

Es sabido que el sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que usa una parte de este edificio para sus necesidades privadas tiene derecho a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción de dicho edificio y, también, la obligación de pagar el IVA sobre el importe de los gastos efectuados para la realización del mencionado uso.

Al no precisar la Sexta Directiva cómo determinar el total de los gastos, los Estados miembros tienen un cierto margen de apreciación, sin llegar a desvirtuar la finalidad de la norma. Se pretende impedir que un sujeto pasivo, que pudo deducir el IVA sobre la adquisición o la construcción de un bien afecto, eluda el pago del impuesto cuando use el bien en todo o en parte para fines privados.

El problema radica en que autorizar al sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción, puede hacer 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. Ahora bien, no puede imponerse una interpretación extensiva del artículo 13, parte B, letra b) de la Directiva.

La base imponible del IVA, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, sí puede fijarse en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, en función de la duración del período de regularización de las deducciones.

Cuando los costes de adquisición del terreno en el que se levantó el inmueble usado parcialmente con fines privados han estado sujetos al IVA y el sujeto pasivo ha obtenido la deducción del impuesto, al haber afectado dicho terreno a su empresa, dichos costes deben incluirse en la base imponible del IVA por ese uso privado.

## 2. Antecedentes

La comunidad doméstica constituida por el Sr. y la Sra. Wollny hizo construir un inmueble que afectó en su totalidad a la empresa. En él se encuentran la vivienda privada de los dos miembros de dicha comunidad y las oficinas de una asesoría fiscal arrendadas a uno de ellos. La parte arrendada constituye el 20,33 % del inmueble. Dicho arrendamiento está sujeto a IVA.

La comunidad dedujo la totalidad del IVA que le fue facturado por los gastos de construcción del inmueble. Basándose en la tasa de amortización de un inmueble, fijada por el artículo 7, apartado 4, punto 2, letra a), de la UStG, fijó la base imponible mensual del IVA en concepto del uso privado de un 79,67 % del inmueble en 1/12 del 2 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte utilizada para uso privado.

El Finanzamt Landshut estimó que dicha base imponible debía determinarse atendiendo a la duración del período de regularización de deducciones en materia de IVA, establecido en el artículo 15a de la UStG, a saber, diez años. Corrigió el cálculo y fijó la base imponible mensual del IVA en concepto de uso privado de una parte del inmueble en 1/12 del 10 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte.

La comunidad interpuso recurso ante el Finanzgericht München.

## 3. Cuestiones planteadas

Con arreglo al artículo 234 CE, el Finanzgericht München de Alemania plantea la siguiente cuestión:

«¿Cómo debe interpretarse el concepto “total de los gastos” contenido en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la [Sexta Directiva]? ¿El total de los gastos de la vivienda utilizada con fines privados en un edificio afectado en su totalidad a la empresa (además de los gastos corrientes), también comprende, con arreglo a las respectivas disposiciones nacionales, las amortizaciones anuales por la depreciación de edificios o la parte anual de los costes de adquisición y construcción, calculada sobre la base del respectivo período de regularización de las deducciones previsto en la respectiva normativa nacional, que han dado el derecho a la deducción?»

## 4. Fallo

El artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe ser interpretado en el sentido de que no se opone a que la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, se fije en una fracción de los costes de

adquisición o de construcción del inmueble, determinada en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de impuesto sobre el valor añadido, establecido de conformidad con el artículo 20 de la citada Directiva.

Esta base imponible debe incluir el coste de adquisición del terreno sobre el que se ha construido el inmueble, cuando esta adquisición haya quedado sujeta a dicho impuesto y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del mismo.

## 5. Fundamentos de la sentencia

- 21 En caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar; a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (sentencia de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartado 23).
- 24 En consecuencia, el sujeto pasivo que opta por afectar la totalidad de un edificio a su empresa y que 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 (sentencia Seeling, antes citada, apartado 43).
- 28 Sin embargo, al no contener la Sexta Directiva las indicaciones necesarias para la delimitación uniforme y precisa de normas de determinación del total de los gastos de que se trata, debe admitirse que los Estados miembros disfrutaban de cierto margen de apreciación por lo que respecta a dichas normas, siempre y cuando no desvirtúen la finalidad y el lugar que ocupa la disposición en cuestión dentro del sistema de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, antes citada, apartados 16 y 17).
- 31 La finalidad de dicha asimilación es impedir que un sujeto pasivo que pudo deducir el IVA sobre la adquisición o la construcción de un bien afectado a su empresa, eluda el pago de dicho impuesto cuando utilice ese bien o una parte del mismo con fines privados (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. I 925, apartado 8).
- 37 Habida cuenta de esta finalidad común, así como de la función complementaria asumida con ese fin por las disposiciones de los artículos 6 y 20 dentro del sistema de la Sexta Directiva, un Estado miembro no sobrepasa el margen de apreciación de que disfruta al prever la aplicación, a efectos de la determinación de la base imponible del uso privado de un bien empresarial, de las normas relativas a la regularización de las deducciones.

- 46 Precisamente en este contexto, el Tribunal de Justicia afirmó en el apartado 54 de la sentencia Seeling, antes citada, que, si el hecho de autorizar al sujeto pasivo a afectar un edificio en su totalidad a su empresa y, por tanto, a deducir el IVA soportado sobre la totalidad de los costes de construcción, puede tener 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 del artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva.
- 47 De este modo, el Tribunal de Justicia constató que la duración del período de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva tenía escasa capacidad para descartar los casos de consumos finales no gravados en el supuesto de que el escalonamiento de la tributación al IVA por el uso privado de un inmueble de empresa se autorizase respecto a un período de tiempo más largo que el citado período de regularización.
- 48 Como ha alegado el Gobierno alemán y ha señalado el Abogado General en el punto 90 de sus conclusiones, esta constatación no puede interpretarse, sin embargo, en el sentido de que priva a los Estados miembros de la facultad de recurrir, para la determinación de la base imponible de tal uso privado, a un método que, como el del escalonamiento de dicha tributación a lo largo de un período de tiempo que se corresponda con el período de regularización de las deducciones, permita evitar en la medida de lo posible, en aras de la igualdad entre los sujetos pasivos y los consumidores finales, las situaciones de consumo final no gravado en caso de cesión del bien por el sujeto pasivo en régimen de exención de IVA.
- 49 Por último, para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional remitente sobre un punto abordado en algunas observaciones escritas así como en la vista, procede precisar asimismo, como han aducido la Comisión de las Comunidades Europeas y los Gobiernos alemán y del Reino Unido, que, en el supuesto de que los costes de adquisición del terreno en el que se levantó el inmueble usado parcialmente con fines privados hayan estado sujetos al IVA y de que, al haber afectado dicho terreno a su empresa, el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del referido impuesto, los citados costes deben ser incluidos en la base imponible del IVA por ese uso privado.

... ○ ...