

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 1 de marzo de 2012 (1)

Asunto C-334/10

X

(Petición de decisión prejudicial
planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Deducción del impuesto soportado — Reformas en un edificio empresarial para utilizar parte de él temporalmente para fines privados — Gravamen a posteriori del uso privado»

I. Introducción

1. Entre la abundante jurisprudencia relativa a la deducción del impuesto soportado en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido se ha forjado desde temprano un área especial con su propia y pródiga jurisprudencia, dedicada únicamente a la deducción del impuesto soportado en la adquisición de bienes de inversión que se utilizan tanto para fines empresariales como para fines privados del sujeto pasivo. (2) Los asuntos se refieren sobre todo a edificios y vehículos de turismo que el sujeto pasivo ha utilizado durante muchos años tanto para fines empresariales como para fines privados. Únicamente el uso empresarial de dichos bienes es relevante para la imposición del valor añadido generado en la actividad empresarial, y por eso sólo en esa medida procede neutralizar la carga impositiva soportada por esos bienes. Pero la aplicación técnico-tributaria y práctica de este sencillo principio plantea ciertas dificultades.

2. A este respecto ya se ha aclarado el derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con un edificio que desde el principio se ha utilizado tanto para fines empresariales como para fines privados. En ese caso, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de hacer valer en un primer momento todo el importe del impuesto soportado por la construcción del edificio, pero posteriormente debe compensarlo tributando por el uso privado del edificio. (3) Por lo tanto, con el tiempo se vuelve a regularizar en parte el impuesto soportado que se dedujo inicialmente.

3. Pero ¿qué sucede (y ésta es la cuestión que plantea la petición de decisión prejudicial) con el impuesto soportado por obras de reforma posteriores en un edificio dedicado exclusivamente a uso empresarial, para utilizarlo parcialmente también, aunque sólo de forma temporal, como vivienda privada?

II. Marco legal

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 17 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, (4) en su versión aplicable en al año 2000 (5) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), regula el «nacimiento y alcance del derecho a deducir», en extracto, de la forma siguiente:

«[...]

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

5. Las operaciones del sujeto pasivo tributan generalmente con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, que, en extracto, dispone:

«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.

[...]»

6. El artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva amplía la obligación fiscal del artículo 2, número 1, de la siguiente forma:

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

[...]»

7. El título VIII, «Base imponible», de la Sexta Directiva, contiene el artículo 11, que establece:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

[...]

c) 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;

[...]»

B. *Derecho neerlandés*

8. Según la exposición del órgano jurisdiccional remitente, el artículo 15 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968) concede a las empresas un derecho a deducir el impuesto soportado por prestaciones de servicios realizadas para fines de la empresa.

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

9. En el procedimiento principal se debate la legalidad de una liquidación complementaria del impuesto sobre el volumen de negocios del año 2000.

10. El sujeto pasivo es una sociedad colectiva sin personalidad jurídica que, no obstante, es como tal demandante en el procedimiento principal. En el año 2000 se dedicaba al comercio al por mayor de pinturas para automóviles. Sus únicos socios son un matrimonio.

11. El matrimonio adquirió en 1999 un almacén industrial y lo utilizó en el ámbito del comercio al por mayor. A comienzos del año 2000 se acondicionó una parte del ático del almacén para servir temporalmente de vivienda a los dos socios y a sus hijos. A tal fin se instalaron dos tragaluces, un portal, un cuarto de baño y un retrete. Con motivo de estas obras se facturó el IVA.

12. El ático así modificado fue utilizado durante 23 meses como vivienda. Posteriormente fue acondicionado para los fines de la empresa y utilizado como oficina y sala de formación. Se conservaron los tragaluces, el portal, el cuarto de baño y el retrete.

13. El sujeto pasivo dedujo íntegramente el IVA que había pagado por dichas obras de acondicionamiento en el ático. Sin embargo, la administración tributaria neerlandesa denegó la deducción en lo que se refería a las obras de los tragaluces y del portal, pues sólo la instalación del cuarto de baño y del retrete contribuía a los fines de la empresa.

14. Dicha resolución fue confirmada por el órgano jurisdiccional de primera instancia, con el argumento de que las obras para la construcción de dos tragaluces y de un portal se realizaron exclusivamente para la vivienda de los dos socios.

15. Contra dicha resolución se dirige el sujeto pasivo con su recurso de casación interpuesto ante el Hoge Raad der Nederlanden, que ha remitido al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión perteneciente a su empresa —habida cuenta del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, y letras a) y b), del artículo 11, punto A, apartado 1, inicio y letra c), y del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva— ¿tiene derecho a deducir el IVA sobre los gastos hechos para adaptaciones durables exclusivamente con miras a dicho uso para necesidades privadas? ¿Es distinta la respuesta a esta cuestión si, con motivo de la adquisición del bien de inversión, se facturó al sujeto pasivo el IVA, que posteriormente dedujo?»

16. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas el Gobierno neerlandés y la Comisión Europea. No se ha celebrado vista.

IV. **Apreciación jurídica**

17. Las dos cuestiones prejudiciales, de las que en lo sucesivo me ocuparé de forma conjunta, se refieren a la existencia de un derecho a la deducción del impuesto soportado en una situación como la expuesta por el órgano jurisdiccional remitente.

18. Los requisitos del derecho a la deducción del impuesto soportado se desprenden en el presente caso de la letra a) del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. Con arreglo a dicha disposición, por un lado el sujeto pasivo debe haber adquirido un servicio de otro sujeto pasivo por el que haya pagado el IVA (operaciones por las que se soporta el IVA). Y, por otro lado, dichas operaciones deben utilizarse para las necesidades de sus propias operaciones gravadas (operaciones por las que se repercute el IVA).

19. Las operaciones por las que se soporta el IVA, por las que en el presente caso se discute el derecho a deducir el impuesto soportado, son sólo las prestaciones de servicios que se adquirieron para el acondicionamiento del ático a fin de instalar dos tragaluces y un portal (en lo sucesivo, «adaptaciones»).

20. Sin embargo, el objeto de las cuestiones prejudiciales no es el derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con la adquisición del edificio ya existente en que se efectuaron las adaptaciones. El tratamiento que a efectos del IVA se dé a la adquisición del edificio (en el contexto de la segunda cuestión prejudicial) resulta relevante únicamente en la medida en que pueda afectar a la deducción del impuesto soportado en relación con las adaptaciones.

21. Dichas adaptaciones, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, deberían utilizarse para sus propias operaciones gravadas para que dieran derecho a la deducción del impuesto soportado. Dado que las adaptaciones respondieron en primer lugar a un fin privado pero después tuvo lugar un uso empresarial al utilizar el ático como oficina y sala de formación, debe tenerse en cuenta también la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, como acertadamente han señalado todos los intervinientes en el procedimiento.

22. En primer lugar expondré esta última jurisprudencia, cuyas condiciones para la deducción del impuesto soportado no se desprenden directamente de las disposiciones de la Directiva (sección A), para después examinar si es aplicable al presente caso (sección B).

A. Jurisprudencia sobre la deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados

1. Afectación de un bien de inversión

23. Conforme a reiterada jurisprudencia (que, en último término, se retrotrae a la sentencia Lennartz), (6) 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 incluir dicho bien en su totalidad en el patrimonio de su empresa; conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo de este modo por completo del sistema del IVA; o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su efectiva utilización profesional. (7)

24. Si opta por afectar el bien de inversión íntegramente a la empresa, el IVA soportado por la adquisición de dicho bien es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente. (8)

25. Esto no se refiere sólo al impuesto soportado que se devenga en la compra de un producto acabado, sino también (lo que es especialmente relevante en el caso de edificios) el impuesto soportado por la producción de un bien; (9) por ejemplo, por la adquisición de material de construcción o la utilización de servicios de obra. En el presente caso, las cuestiones relativas a la afectación del bien y su utilización se refieren necesariamente al bien producido, y no a las prestaciones utilizadas para la producción.

2. Utilización para operaciones gravadas

26. Como consecuencia de la afectación íntegra a la empresa de un bien de uso mixto, la utilización del bien, en la medida en que sea para fines privados, está gravada con arreglo al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a) (en relación con el artículo 2, número 1), de la Sexta Directiva. (10) Con ello se quiere evitar que el sujeto pasivo disfrute de una ventaja indebida en relación con el consumidor final (11) y que no se grave el consumo final privada del sujeto pasivo. (12)

27. A este respecto, la utilización del bien para fines privados constituye una operación gravada con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. (13) Por lo tanto, para la parte destinada a uso privado del bien de inversión se cumplen también los requisitos de la deducción del impuesto soportado con arreglo a dicha disposición. Sin embargo, si no es posible el gravamen del uso privado, pese a la afectación íntegra del bien de inversión no se puede conceder a tal efecto la deducción del impuesto soportado. Una situación así se puede dar cuando no se cumple el supuesto de hecho del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva. (14)

28. Además, conforme a la sentencia Puffer tampoco procede aplicar la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, cuando, aunque el bien de inversión se utiliza en parte para fines privados y en parte para fines empresariales, el sujeto pasivo lo utiliza, en el ámbito de la empresa, exclusivamente para operaciones propias que están exentas del impuesto. (15) Si bien en un caso así existe un uso mixto del bien, en el ámbito empresarial no se dan operaciones gravadas, de manera que, conforme a la jurisprudencia, el uso empresarial del bien debe tributar (al menos parcialmente) para que siquiera pueda originarse un derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con un bien de inversión de uso mixto.

29. Por lo tanto, se concluye que para valorar la deducción del impuesto soportado en cuanto a la adquisición o la producción de un bien de inversión en parte utilizado para fines privados se debe examinar tanto la imposición de su uso empresarial como la de su uso privado.

3. Sentido y finalidad

30. La jurisprudencia expuesta ha sido muy cuestionada en varias ocasiones, pero el Tribunal de Justicia la ha confirmado una y otra vez tras analizarla en profundidad. (16)

31. El motivo para conceder al sujeto pasivo, en caso de uso mixto de un bien de inversión, la afectación íntegra del bien a la empresa y, por ende, la deducción íntegra del impuesto soportado, pese al uso parcialmente privado, reside en posibilitarle posteriores cambios de uso en forma de ampliación de la parte utilizada para fines empresariales, sin que eso le acarree perjuicios fiscales. (17)

32. En efecto, si el sujeto pasivo, en caso de uso mixto de un bien de inversión, sólo tuviese la posibilidad de afectar parcialmente el bien en función de la extensión del uso empresarial, se excluiría definitivamente la posibilidad de deducir el impuesto soportado por la parte destinada al uso privado. De este modo, esta última parte del bien permanecería en el patrimonio privado, y una posterior utilización para fines empresariales de la parte del bien de inversión afectada al patrimonio privado ya no podría originar a posteriori el derecho a la deducción del impuesto soportado. La Sexta Directiva no prevé ningún mecanismo de regularización en este sentido. (18)

33. Mediante la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (19) el legislador de la Unión ya ha resuelto este problema, pero sólo afecta a períodos posteriores al determinante en el procedimiento principal. (20) Con arreglo al artículo 168 *bis* insertado en la actualmente vigente Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (21) en caso de bienes inmuebles de uso mixto (y, de forma optativa para los Estados miembros, también en caso de los demás bienes) se concede sólo un derecho parcial a la deducción del impuesto soportado. No obstante, esta exclusión parcial del derecho de deducción viene de la mano de una posibilidad de regularización para los casos de cambios en el porcentaje de utilización.

B. *Aplicación de la jurisprudencia al presente caso*

34. En consecuencia, procede ahora aclarar si, conforme a la jurisprudencia expuesta en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, a un sujeto pasivo en la situación del procedimiento principal le está permitido deducir íntegramente el IVA soportado en relación con las adaptaciones.

35. Como acertadamente ha argumentado la Comisión, no existiría ninguna duda al respecto si las adaptaciones se hubiesen producido antes de la adquisición del edificio: al adquirir un edificio utilizado en parte como almacén industrial y en parte como vivienda, el sujeto pasivo habría tenido derecho a afectar íntegramente el edificio a su empresa, de manera que le habría asistido el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado, mientras que el uso de la vivienda para fines privados habría tenido que tributar a continuación.

36. Lo mismo habría sucedido en caso de que el sujeto pasivo hubiese construido él mismo el edificio y hubiese previsto de antemano una parte del edificio para uso como vivienda.

37. En este contexto se ha de aclarar la cuestión de si el solo hecho de que las adaptaciones tuvieran lugar en un momento posterior puede dar lugar a una apreciación diferente del derecho de deducción. Para ello se debe dilucidar, en primer lugar, si al sujeto pasivo le asiste el derecho a afectar íntegramente un bien de inversión al patrimonio de la empresa en relación con las adaptaciones (a continuación, número 1). En segundo lugar, procede examinar tanto el gravamen del uso empresarial como el del uso privado de este bien de inversión (número 2).

1. *Afectación de un bien de inversión a la empresa*

38. Como ya se ha expuesto, el derecho a la deducción del impuesto soportado en relación

con prestaciones de servicios para la producción de un bien de inversión se supedita a la afectación del bien de inversión producido al patrimonio de la empresa. (22) En cuanto al bien de inversión producido, es necesario que exista un derecho a afectarlo íntegramente al patrimonio de la empresa, y sólo en ese caso existirá en principio un derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado por los servicios prestados para su producción.

39. Dado que en el presente caso se trata de adaptaciones en un edificio ya existente, en primer lugar procede aclarar qué se ha de entender a este respecto por bien de inversión producido [a continuación, letras a) y b)], antes de poder analizar la legitimación para su afectación íntegra a la empresa [letra c)].

a) Consideración de las adaptaciones en el conjunto o por separado

40. En el presente caso se plantean dos puntos de vista posibles: se pueden considerar las adaptaciones como costes (posteriores) de producción del edificio o como costes de producción de un bien de inversión específico.

41. Si se considera que las adaptaciones son parte de los costes de producción del edificio en conjunto, el derecho a deducción del IVA soportado respecto a dichas adaptaciones dependerá de la afectación del edificio en el que se llevaron a cabo las adaptaciones. Si el edificio se afectó íntegramente a la empresa, en principio existiría un derecho a la deducción de todo el impuesto soportado en relación con las adaptaciones.

42. En tal caso, resultaría de antemano irrelevante que las adaptaciones sirviesen para la construcción de una vivienda destinada a un uso meramente privado, pues, si un sujeto pasivo adquiere una pluralidad de bienes y servicios para construir un edificio, conforme a la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados la deducción tampoco se puede valorar por separado para cada operación por la que se soporta el IVA. (23)

43. Por el contrario, un sujeto pasivo puede afectar todo el edificio por él construido a la empresa. En consecuencia, en principio le asiste el derecho a deducir todo el impuesto soportado en relación con todas las adquisiciones de bienes y servicios que sirvieron para la construcción del edificio. Y esto es así aunque por lo general se puedan identificar operaciones concretas (como la adquisición de una ventana que se instalará en la parte de uso privado) destinadas exclusivamente a fines privados.

44. Tampoco la jurisprudencia del asunto Bakcsi, citada por el órgano jurisdiccional remitente, se opone directamente a que se consideren conjuntamente las posteriores adaptaciones y los costes iniciales de producción. Aunque en dicho asunto el Tribunal de Justicia se limitó a declarar que la afectación de un bien de inversión carece de relevancia para la cuestión de si existe un derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con las operaciones para su explotación y mantenimiento, (24) según esto el derecho de deducción por la adquisición de bienes y servicios para la explotación y el mantenimiento de un edificio, por ejemplo, se debe valorar con independencia de si dicho edificio está afectado a la empresa o no.

45. El propio órgano jurisdiccional remitente, sin embargo, ya ha señalado que los gastos para las adaptaciones del presente caso no constituyen costes de explotación ni de mantenimiento. (25) Tampoco desde mi punto de vista constituyen dichas adaptaciones operaciones destinadas a asegurar el uso o la conservación del edificio en buen funcionamiento, sino que configuran el propio edificio al modificar su forma y sus posibilidades de aprovechamiento. Por lo tanto, no procede aplicar aquí la sentencia Bakcsi, antes citada.

46. No obstante, de dicha jurisprudencia se desprende el principio de que la afectación de la adquisición de un bien o un servicio a la empresa por regla general debe considerarse de forma diferenciada para cada operación.

47. Este punto de vista se corresponde también con la reiterada jurisprudencia en materia de imposición de las operaciones por las que se repercute el IVA. Conforme a ella, del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende que normalmente cada entrega o prestación debe considerarse distinta e independiente. (26)

48. Además, se debe tener en cuenta la jurisprudencia conforme a la cual sólo puede tener derecho a la deducción del impuesto soportado quien al adquirir un bien o un servicio actúa en su condición de sujeto pasivo. (27) Sin embargo, cuando alguien adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo con arreglo a la Sexta Directiva. (28)

49. Pero, si se condicionase la deducción del impuesto soportado por cualquier tipo de adaptaciones posteriores a la afectación del edificio, también se debería permitir en caso de adaptaciones posteriores que se destinasen de forma duradera a fines meramente privados. Y, a mi parecer, así no se estaría respetando la mencionada jurisprudencia, pues la adquisición de un bien o servicio utilizado de forma exclusiva y duradera para fines privados no puede considerarse como actuación de un sujeto pasivo. De lo contrario, ya no sería posible la delimitación que el régimen del IVA exige entre la actuación de una persona como sujeto pasivo y como particular.

50. Por otro lado, las consecuencias de una consideración unitaria del tratamiento a efectos del IVA del edificio y de las adaptaciones posteriores tampoco serían compatibles con el principio de neutralidad fiscal. En virtud de dicho principio, la persona de que se trate sólo debe soportar el IVA en la medida en que corresponda a bienes o servicios que utilice para su consumo privado y no para sus actividades profesionales imponibles. (29)

51. Pero una consideración conjunta del edificio y de las adaptaciones posteriores tendría también la consecuencia de que un sujeto pasivo que llevase a cabo adaptaciones duraderas de motivación meramente empresarial en un edificio no podría invocar ningún derecho a la deducción del impuesto soportado a ese respecto, si el edificio hubiese sido afectado antes íntegramente al patrimonio privado. De ese modo, el sujeto pasivo debería soportar definitivamente el IVA pagado por las adaptaciones, aunque dedicase su resultado a su actividad empresarial.

52. En este contexto, la consideración conjunta de las operaciones por las que se ha soportado el IVA y que han servido para la construcción de un edificio de uso mixto, implícitamente reconocida por la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, (30) constituye una excepción justificada por razones prácticas, especialmente en atención al estrecho marco temporal en que se inscriben las prestaciones de producción. Dicha consideración conjunta tiene en cuenta el hecho de que, en caso de múltiples adquisiciones de bienes y servicios necesarios para la construcción del edificio, la afectación de cada una de esas operaciones a fines privados o empresariales entrañaría considerables dificultades de delimitación y un elevado coste administrativo. Pero no sucede lo mismo en la relación entre la producción inicial de un edificio y las adaptaciones posteriores, que también pueden considerarse aisladamente, pues el objeto de aquélla y de éstas se puede deslindar con facilidad y no son próximas en el tiempo.

53. Por lo demás, desde hace tiempo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia reconoce que las distintas partes de un mismo bien pueden afectarse al patrimonio privado o al patrimonio de la

empresa de forma diferente. (31) Desde el punto de vista del IVA, por tanto, no es algo extraño tratar de forma diferenciada las distintas partes de un edificio.

54. En consecuencia, se llega a la conclusión de que la deducción del impuesto soportado en caso de adaptaciones posteriores de un bien de inversión no debería depender de la afectación del propio bien de inversión. A este respecto comparto la opinión del Gobierno neerlandés según la cual el solo hecho de que el edificio estuviera afectado, como tal, al ámbito empresarial del sujeto pasivo no implica la inclusión automática de las adaptaciones también en dicho ámbito empresarial.

b) Las reformas como bien de inversión propio

55. Por lo tanto, si en principio la deducción del impuesto soportado por las adaptaciones posteriores se ha de considerar de forma independiente de la afectación del edificio, se suscita a continuación la cuestión de si a través de dichas adaptaciones se generó un bien de inversión propio.

56. A este respecto, parecería lógico pensar que todas las reformas destinadas a la construcción de la vivienda en el ático han dado lugar en conjunto a la producción de un nuevo bien de inversión diferente en forma de vivienda. Y ha dicho bien de inversión no pertenecerían sólo los tragaluces y el portal instalados con motivo de las adaptaciones controvertidas en el procedimiento principal: también serían parte de él el cuarto de baño y el retrete, por cuya construcción al sujeto pasivo ya le fue reconocido el derecho a la deducción del impuesto soportado.

57. Si la construcción de los tragaluces y el portal se debe de diferenciar de la construcción del cuarto de baño y del retrete para determinar el bien de inversión relevante es algo que depende de las circunstancias concretas, y su apreciación corresponde al órgano jurisdiccional remitente. Dicha apreciación se ha de basar fundamentalmente en si las reformas para construir los tragaluces, el portal, el cuarto de baño y el retrete guardaban una estrecha relación comparable desde el punto de vista material y temporal a la relación entre las prestaciones de construcción de un edificio.

58. En cualquier caso, a mi parecer no existe ninguna razón convincente para que no se pueda considerar la vivienda creada como un bien de inversión propio, ya en su conjunto, ya separando los tragaluces y el portal.

59. Siguiendo la reflexión del Abogado General Mengozzi, los elementos esenciales de la definición de bien de inversión, tal como se ha de aplicar en relación con la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, son el carácter duradero de dichos bienes y la amortización concomitante de sus costes de adquisición. (32) Dichos elementos de la definición los cumplirían tanto la vivienda construida como los tragaluces y el portal instalados con motivo de las adaptaciones aquí controvertidas.

60. Tampoco afecta a esta conclusión el hecho de que tanto la vivienda como los tragaluces y el portal sean parte de otro bien de inversión.

61. Es verdad que el Abogado General Mengozzi se ha pronunciado en el sentido de que, por lo que respecta a los bienes que son incorporados al bien de inversión después de su adquisición, pero que incrementan su valor, por motivos relativos a la simplicidad del régimen común del IVA no se ha de aplicar la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, sino que se debe repartir

directamente el IVA soportado. Sin embargo, se refería únicamente a gastos de conservación, es decir, a la sustitución de una parte preexistente del bien de inversión por otra nueva. (33)

62. En cambio, el presente asunto no se refiere a gastos de conservación de ese tipo, sino a la construcción de nuevas partes del edificio que antes no existían. Dado que la construcción de nuevas partes de un edificio destinadas a uso mixto no es algo que se produzca con frecuencia, tampoco se puede esperar que la consideración a efectos del IVA de diversos bienes de inversión dentro de un edificio constituya una tarea excesivamente compleja.

63. Por último, habida cuenta de que incluso los tragaluces y el portal pueden constituir por sí mismos un bien de inversión propio, huelga analizar la cuestión de si también a bienes distintos a los bienes de producción se han de aplicar los principios de la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados. (34)

c) Utilización parcialmente privada

64. Por último, el derecho que en principio existe a la deducción de todo el impuesto soportado en relación con las adaptaciones depende también de que el bien de inversión producido (en el presente caso, ya sea la vivienda creada, ya sean los tragaluces y el portal) se utilice tanto para fines empresariales como para fines privados. En tal caso, el bien de inversión podría afectarse en su totalidad a la empresa.

65. Si el órgano jurisdiccional remitente aprecia que la vivienda creada debe considerarse en su conjunto como un bien de inversión propio, será posible dicha afectación a la empresa, pues en el procedimiento principal parece estar acreditado que parte de la vivienda instalada (concretamente, el cuarto de baño y el retrete) se utilizaron desde el principio también para fines empresariales. (35) Las adaptaciones controvertidas en el procedimiento principal para la instalación de los tragaluces y del portal serían entonces parte de la producción de un bien que se utilizó tanto para fines privados como para fines empresariales. En ese caso, la vivienda instalada no debería recibir un trato diferente al de un edificio privado construido para un uso mixto. A este respecto sería irrelevante a que fin se destinó la instalación de los tragaluces y del portal considerados aisladamente, pues lo decisivo es la utilización mixta del bien de inversión en su conjunto. (36)

66. Pero el órgano jurisdiccional remitente dirige sus cuestiones prejudiciales sólo a la deducción del impuesto soportado por unas adaptaciones que se realizaron exclusivamente con vistas a una utilización privada. En atención a mis anteriores reflexiones, esta cuestión está justificada en la medida en que los tragaluces y el portal constituyan un bien de inversión propio. A fin de responder a la cuestión prejudicial para el caso de que el órgano jurisdiccional remitente llegue a tal conclusión en su apreciación de los hechos, en adelante continuaré mi análisis partiendo de la premisa de que los tragaluces y el portal constituyen un bien de inversión propio.

67. En ese caso, en el presente asunto se plantea una particularidad respecto a la anterior jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, pues los tragaluces y el portal se utilizaron para fines diferentes en momentos temporalmente sucesivos: Según los hechos expuestos por el órgano jurisdiccional remitente, el matrimonio utilizó los tragaluces y el portal al principio exclusivamente para fines privados en su vivienda particular, y más tarde exclusivamente para fines empresariales, al aprovechar el ático como oficina y sala de formación. Por lo tanto, a continuación procede examinar si en un caso así puede apreciarse un uso mixto en el sentido de la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados.

i) La sentencia Lennartz

68. A este respecto, el Gobierno neerlandés se ha referido con acierto a la necesidad de analizar si el matrimonio actuó realmente como sujeto pasivo al adquirir las prestaciones de servicios para las adaptaciones. En efecto, sólo aquel que actúa como sujeto pasivo al adquirir las prestaciones de una operación por la que soporta el IVA puede disponer de un derecho de deducción. (37) En cambio, conforme a la jurisprudencia, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo con arreglo a la Sexta Directiva. (38)

69. Si se atendiese sólo al uso inicial, el matrimonio habría adquirido las adaptaciones únicamente para sus fines privados, de manera que no habría actuado como sujeto pasivo y por tanto no tendría derecho a la deducción.

70. Pero, si se atendiese sólo al uso inicial, tampoco sería aplicable la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados: no estaríamos ante un uso mixto ni existiría una utilización empresarial gravada (junto a la utilización privada) del bien de inversión.

71. Para responder a la cuestión de si una utilización inicial meramente privada y después meramente empresarial debe considerarse como utilización parcialmente empresarial, me parece útil volver a los inicios: a la sentencia Lennartz.

72. En ella, el Tribunal de Justicia sentó las bases de la desde entonces asentada jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados. Y también allí se pronunció acerca de cuestiones relativas a una utilización que sólo posteriormente fue de carácter empresarial. El Tribunal de Justicia declaró que tan sólo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir. (39) Una persona que adquiere bienes para fines empresariales lo hace como sujeto pasivo, aun cuando no utilice los bienes inmediatamente para tales fines. (40)

73. Por lo tanto, si los bienes o servicios se adquirieron para fines empresariales posteriores es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso. Entre ellas se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éstos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo. (41)

74. Aunque dicha sentencia recayó en la fase más temprana del desarrollo de la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, en ella se trazan ya sus líneas fundamentales.

75. Como ya se ha expuesto, la razón del desarrollo de la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados es la falta de una posibilidad de regularización para el sujeto pasivo en caso de posterior utilización empresarial de un bien afectado al patrimonio privado. Si un sujeto pasivo adquiere bienes como parte de su patrimonio privado, queda definitivamente excluido el derecho de deducción, aunque posteriormente se utilicen los bienes con fines empresariales. (42)

76. En este contexto no estaría justificado negar completamente la posibilidad de deducción al sujeto pasivo en la medida en que realice gastos de inversión respecto de los cuales esté claro que no los va a dedicar de inmediato a fines empresariales, pero sí más tarde y de forma íntegra. En efecto, el uso meramente privado al principio y meramente empresarial después representa el supuesto con mayores posibles perjuicios fiscales que se pueden derivar para el sujeto pasivo en caso de cambiar el uso de un bien, y evitar dichos perjuicios es la razón por la que se desarrolló la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados.

77. Y estas conclusiones extraídas de la formación de la mencionada jurisprudencia, a mi parecer, son también compatibles con la sentencia Puffer, antes citada, la más reciente a este respecto.

78. Aunque en ella el Tribunal de Justicia declaró que la deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión utilizados parcialmente con fines privados está excluida para los sujetos pasivos que sólo efectúen operaciones exentas del impuesto, en dicho asunto el sujeto pasivo, a causa de la exención de que gozaba su actividad, nunca efectuaba operaciones gravadas, ni lo iba a hacer en el futuro. Conforme al sentido y la finalidad de la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, tampoco existe ningún motivo para su aplicación a una actividad íntegramente exenta, pues, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, la utilización empresarial de un bien de inversión en ningún momento puede dar derecho a la deducción.

79. Pero no sucede así en el presente caso. El comercio de pinturas para automóviles a que se dedicaba el sujeto pasivo no es ninguna actividad exenta del impuesto.

ii) La prueba del posterior uso empresarial

80. Es evidente que el reconocimiento de un derecho a la afectación íntegra de un bien de inversión al patrimonio de la empresa pese al uso inicial meramente privado encierra un cierto riesgo de abusos.

81. Y esto es así especialmente habida cuenta de que, en virtud de la jurisprudencia, los fines asociados a la adquisición de un bien o un servicio se derivan únicamente de la intención de uso demostrada por el sujeto pasivo con indicios objetivos en el momento de dicha adquisición, y no de la posterior utilización efectiva de la operación. Así lo ha declarado el Tribunal de Justicia para el caso de los primeros gastos de inversión de un sujeto pasivo antes de iniciar la explotación efectiva de la empresa. (43) En mi opinión, no hay ningún motivo para que esto no sea así también en relación con los posteriores gastos de inversión en el marco del negocio ya en marcha.

82. Pero procede subrayar que también conforme a dicha jurisprudencia han de existir indicios objetivos de la intención del sujeto pasivo de utilizar más tarde para fines empresariales un bien de inversión dedicado al principio a fines meramente privados. Como elemento objetivo, la propia sentencia Lennartz aludía ya a la naturaleza de los bienes y al período transcurrido hasta la pretendida utilización para fines empresariales. (44)

83. De ahí se deduce que existen bienes de inversión, como puede ser una sauna instalada posteriormente en el almacén industrial de un comercio al por mayor de pinturas para automóviles, que, por su propia naturaleza, en una empresa en marcha normalmente sólo pueden servir a fines privados. Asimismo, la posibilidad de acreditar la intención de un posterior uso para fines empresariales resulta menor cuanto mayor es el tiempo que ha de transcurrir.

84. Asimismo, procede señalar que en ningún caso basta con la mera posibilidad de un posterior uso empresarial. Lo contrario abriría la puerta a la deducción del impuesto soportado por todas las adquisiciones de bienes y servicios que hiciese el sujeto pasivo. La intención de un uso empresarial en el futuro debe ser concreta y demostrable. A este respecto se debe considerar que un uso inicial privado en principio invita a presumir una intención exclusiva de utilización para fines privados, y esta presunción debe ser desvirtuada por el sujeto pasivo mediante pruebas objetivas.

85. En el presente caso se ha acreditado que las adaptaciones se realizaron inicialmente para fines meramente privados, concretamente la instalación de partes de una vivienda, seguida de una utilización empresarial de los locales como oficina y sala de formación. Dado que, una vez acondicionados los locales, tanto el portal como los tragaluces se conservaron para uso del negocio, posteriormente las reformas se destinaron a fines empresariales.

86. Sin embargo, a la vista de la exposición de los hechos del procedimiento principal no me queda claro si dicho uso empresarial posterior estaba previsto y era objetivamente demostrable ya en el momento de realizarse las adaptaciones, es decir, en el momento de la adquisición de los bienes o servicios.

87. La cuestión prejudicial, por un lado, habla de adaptaciones realizadas exclusivamente con miras a un uso privado. Si esto se ha de interpretar en el sentido de que en el momento de realizarse las adaptaciones no estaba previsto el uso empresarial de dichas operaciones, de antemano quedaría excluida la posibilidad de deducción. El matrimonio no habría actuado como sujeto pasivo en el momento de la adquisición, pues las prestaciones adquiridas habrían perseguido únicamente fines privados. Por lo tanto, no habría ningún derecho a la deducción en relación con las adaptaciones.

88. Pero, por otro lado, el uso de parte del almacén industrial como vivienda para el matrimonio, según la exposición del órgano jurisdiccional remitente, estaba previsto desde el principio como algo meramente temporal. En consecuencia, podría haber habido planes por parte del matrimonio acerca del uso de las reformas una vez desocupada la vivienda. Además, la resolución en primera instancia, aportada junto con la petición de decisión prejudicial, podría

interpretarse en el sentido de que el posterior uso empresarial estaba previsto desde el principio. (45)

89. Por lo tanto, como cuestión de hecho, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si desde el principio existía una intención de hacer un uso empresarial de los tragaluces y del portal y si dicha intención estaba objetivamente demostrada.

2. Utilización para operaciones gravadas

90. Si el órgano jurisdiccional remitente aprecia una intención de uso mixto de los tragaluces y del portal desde el momento de la adquisición, o si considera que la vivienda instalada constituye en su conjunto el bien de inversión relevante, según la jurisprudencia, en caso de bienes de inversión utilizados parcialmente para fines privados, la sociedad sujeta al impuesto habría tenido derecho a afectar íntegramente dichos bienes a la empresa.

91. Para tener también derecho a deducir íntegramente el IVA soportado, el sujeto pasivo debió haber tenido también la intención de utilizar las adaptaciones íntegramente para operaciones gravadas con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. En el presente caso, esto depende de la intención que se tuviera en cuanto al uso del bien de inversión producido.

92. En la medida en que existiera la intención de utilizar el bien de inversión para fines empresariales (en el caso de la vivienda instalada, respecto al uso parcialmente empresarial del cuarto de baño y del retrete; en el caso de los tragaluces y el portal, a partir de su utilización como parte de la oficina y de la sala de formación), estarán gravadas las operaciones, con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, en el marco de la actividad comercial del sujeto pasivo.

93. Si se pretendía utilizar el bien de inversión para fines privados, se podrá considerar la imposición de las operaciones en función de los supuestos de hecho del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, en relación con el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

a) Utilización de un bien con arreglo a la letra a) del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva

94. De conformidad con la letra a) del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, está sujeto al impuesto el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo.

95. Si la vivienda instalada, o bien los tragaluces y el portal, constituyen un bien de inversión autónomo que se puede afectar íntegramente a la empresa, entonces su utilización privada para las necesidades del matrimonio debe tributar de forma autónoma.

96. En virtud de esta autonomía es también irrelevante si el bien de inversión al que está efectivamente vinculada la vivienda instalada, o bien los tragaluces y el portal, legitimaba a la deducción íntegra o parcial del IVA. Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión del Hoge Raad que no es distinta la respuesta a la primera cuestión prejudicial si, con motivo de la adquisición del bien de inversión, se facturó al sujeto pasivo el IVA, que posteriormente dedujo.

97. Por lo demás, la utilización privada de la vivienda instalada o de los tragaluces y el portal en el presente caso tampoco estaba exenta del impuesto.

98. Es cierto que el Tribunal de Justicia, en el asunto BLM (C-436/10), aún debe resolver si el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, que exime del impuesto el arrendamiento de inmuebles, es de aplicación a la utilización de parte de un edificio para fines privados, en principio

sujeta al impuesto con arreglo al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva. No obstante, esta cuestión se plantea en relación con la especial situación en que el usuario de la parte del edificio es jurídicamente diferente de la sociedad sujeta al impuesto.

99. Sin embargo, en el presente caso la sociedad sujeta al impuesto, por un lado, carece de personalidad jurídica propia. Y, por otro, las cuestiones prejudiciales parten del hecho de que el sujeto pasivo utiliza el bien de inversión para sí mismo y no para otra persona. Para un caso así ya se ha resuelto que la exención del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no es aplicable al hecho imponible previsto en el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva. (46)

100. Por lo tanto, se llega a la conclusión de que la intención de utilizar para fines privados el bien de inversión relevante está sujeta al impuesto con arreglo al artículo 2, número 1, en relación con el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva.

b) Prestación de servicios a título gratuito por el sujeto pasivo con arreglo a la letra b) del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva

101. En cambio, en el presente caso no es aplicable el hecho imponible previsto en la letra b) del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

102. Las operaciones por las que se repercute el IVA no consisten en la utilización de las prestaciones de servicios de las adaptaciones por el matrimonio, como en parte se ha afirmado. Dichas prestaciones de servicios han de haberse realizado a favor de la sociedad sujeta al impuesto, para que pueda tener derecho a la deducción del impuesto soportado que [por consiguiente, constituyen las operaciones por las que se soportó el IVA.]

103. Las operaciones por las que se repercute el IVA consisten en realidad en el uso de los bienes producidos por las operaciones por las que se soportó el IVA, es decir, la vivienda instalada o los tragaluces y el portal. En consecuencia, dado que estamos ante la utilización de un bien afectado a la empresa, únicamente procede aplicar el supuesto de hecho de la letra a) del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

V. Conclusión

104. A tenor de las explicaciones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales del Hoge Raad del siguiente modo:

«Un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión perteneciente a su empresa, habida cuenta del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, tendrá derecho a deducir el IVA sobre los gastos hechos para adaptaciones durables, realizadas exclusivamente con miras a dicho uso para necesidades privadas y por las que se genera un bien de inversión propio, si en el momento de realizar las adaptaciones dicho sujeto pasivo puede acreditar de forma objetiva la intención de utilizar el bien de inversión así generado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, aun cuando dicha utilización se haya de producir con posterioridad al uso privado. Este derecho de deducción es independiente de si, con motivo de la adquisición del bien de inversión sobre el que se realizaron las adaptaciones, se facturó al sujeto pasivo el IVA, que posteriormente dedujo.»

1 — Lengua original: alemán.

2 — Por primera vez, en la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), y, recientemente, en la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-

118/11).

3 — Véanse, en particular, los puntos 23 y ss. de las presentes conclusiones.

4 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

5 — Para el año 2000 es de aplicación el artículo 17 de la Sexta Directiva en la versión de su artículo 28 séptimo, introducido por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), y modificado, en lo que aquí atañe, por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Sexta Directiva 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). Esta versión es la pertinente en el presente asunto, pues las obras por las que se discute el derecho a la deducción del impuesto soportado en el procedimiento principal se llevaron a cabo en el año 2000.

6 — Sentencia citada en la nota 2, apartado 35.

7 — Sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 20; de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831), apartado 25; de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101), apartado 40; de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123), apartado 46; de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens (C-434/03, Rec. p. I-7037), apartado 23; de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039), apartado 34; de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297), apartado 21; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Rec. p. I-839), apartado 32; de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, Rec. p. I-3251), apartado 39 y Eon Aset Menidjmont, citada en la nota 2, apartado 53.

8 — Sentencia Puffer, citada en la nota 7, apartado 40, y la jurisprudencia allí citada; véase la sentencia Lennartz, citada en la nota 2, apartado 35.

9 — Sentencias Seeling, citada en la nota 7, apartados 43 y 47; Wollny, citada en la nota 7, apartado 24, y Puffer, citada en la nota 7, apartado 42.

10 — Sentencia Puffer, citada en la nota 7, apartado 41, y la jurisprudencia allí citada.

11 — Sentencias Wollny, citada en la nota 7, apartado 32, y Puffer, citada en la nota 7, apartado 54; en este mismo sentido se dictó también la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517), apartado 33.

12 — Véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925), apartado 29.

13 — Sentencia Puffer, citada en la nota 7, apartado 41, y la jurisprudencia allí citada.

14 — En este sentido, la sentencia Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, citada en la nota 7, apartados 38 a 40, conforme a la cual no existe derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado cuando el bien de inversión se utiliza para una actividad que, si bien no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, no se puede considerar «ajena a la empresa» en el sentido del hecho imponible del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva.

15 — En este sentido, la sentencia Puffer, citada en la nota 7, apartado 49.

- 16 — Sentencias Charles y Charles-Tijmens, citada en la nota 7, y Puffer, citada en la nota 7; en cuanto a bienes inmuebles, véase en especial la sentencia Seeling, citada en la nota 7.
- 17 — Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 10 de noviembre de 1992 en el asunto Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615), punto 18, y el 6 de abril de 1995 en el asunto Armbrecht, sentencia citada en la nota 7, puntos 39 y 49.
- 18 — Sentencia Puffer, citada en la nota 7, apartado 44. En este contexto se aprecian también eventuales ventajas económicas (de liquidez) que se derivan de este régimen a favor del sujeto pasivo, en comparación con los consumidores finales: véase la sentencia Puffer, citada en la nota 7, apartados 55 a 57; véase también la sentencia Wollny, citada en la nota 7, apartado 38.
- 19 — DO L 10, p. 14.
- 20 — La Directiva 2009/162 se debía transponer, a más tardar, el 1 de enero de 2011, con arreglo a su artículo 2.
- 21 — DO L 347, p. 1.
- 22 — Véase el punto 25 de las presentes conclusiones.
- 23 — Véase el punto 25 de las presentes conclusiones.
- 24 — Véase la sentencia Bakcsi, citada en la nota 7, apartado 33.
- 25 — Petición de decisión prejudicial, apartado 3.4.6.
- 26 — Sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rec. p. I-11079), apartado 35 y la jurisprudencia allí citada; véase la misma sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 29, respecto de las prestaciones de servicios.
- 27 — Véanse, en este sentido, las sentencias Lennartz, citada en la nota 2, apartado 8, y de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Rec. p. I-4685), apartado 32.
- 28 — Sentencia de 6 de mayo de 1992, De Jong (C-20/91, Rec. p. I-2847), apartado 17.
- 29 — Sentencia HE, citada en la nota 7, apartado 48.
- 30 — Véanse las sentencias Seeling, citada en la nota 7, apartados 43 y 47; Wollny, citada en la nota 7, apartado 24, y Puffer, citada en la nota 7, apartado 42.
- 31 — Sentencia Armbrecht, citada en la nota 7, apartados 19 y 20.
- 32 — Conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas el 22 de diciembre de 2008 en el asunto Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, citado en la nota 7, punto 67.
- 33 — Conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas el 22 de diciembre de 2008 en el asunto Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, citado en la nota 32, punto 73.
- 34 — Conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas el 22 de diciembre de 2008 en el asunto Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, citado en la nota 32, puntos 59 y ss.

- 35 — Véase al respecto la sentencia del Gerechtshof te Leeuwarden de 7 de septiembre de 2007, BK 1024/04, apartado 2.5, presentada junto con la petición de decisión prejudicial como resolución de primera instancia.
- 36 — Véanse los puntos 42 y 43 de las presentes conclusiones.
- 37 — Sentencias Lennartz, citada en la nota 2, apartado 8, y Waterschap Zeeuws Vlaanderen, citada en la nota 27, apartado 32.
- 38 — Sentencia De Jong, citada en la nota 28, apartado 17.
- 39 — En este sentido las sentencias Lennartz, citada en la nota 2, apartado 8, y Uudenkaupungin kaupunki, citada en la nota 7, apartado 38.
- 40 — Sentencia Lennartz, citada en la nota 2, apartado 14.
- 41 — Sentencias Lennartz, citada en la nota 2, apartado 21, Bakcsi, citada en la nota 7, apartado 29, y Eon Aset Menidjmont, citada en la nota 2, apartado 58.
- 42 — Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 20 de enero de 2005 en el asunto Charles y Charles-Tijmens, citado en la nota 7, punto 75.
- 43 — Sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartados 34 y 35; véase también la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 45, y la jurisprudencia allí citada.
- 44 — Sentencia citada en la nota 2, apartado 21.
- 45 — Véase la sentencia del Gerechtshof te Leeuwarden, citada en la nota 35, apartado 2.3.
- 46 — Sentencia Seeling, citada en la nota 7.