

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JÁN MAZÁK

presentadas el 11 de septiembre de 2012 (1)

**Asunto C-299/11**

**Staatssecretaris van Financiën**

**contra**

**Gemeente Vlaardingen**

[Petición de decisión prejudicial  
planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«IVA – Operaciones imponibles – Aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos “dentro de la actividad de la empresa”»

1. «No existen impuestos buenos». Esta lapidaria cita suele atribuirse a Winston Churchill. Pues bien: la cuestión que plantea el presente asunto es si, en el contexto de lo que se designa como «operación asimilada a una entrega de bienes», el hecho de que las autoridades de los Países Bajos impusieran un gravamen sobre los terrenos supuso (desde el punto de vista de un sujeto pasivo), si no un «buen impuesto», al menos sí un «impuesto lícito» en virtud de la Sexta Directiva. (2)

2. En los Países Bajos parece haber gran incertidumbre acerca de la interpretación y la aplicabilidad de la normativa neerlandesa por la que se transponen (parte de) las disposiciones relativas a las prestaciones que pueden ser tratadas como entregas de bienes a título oneroso. De hecho, el resultado de la presente petición de decisión prejudicial del Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) podría significar que algunas empresas hubiesen pagado en el pasado un IVA superior al debido por haberse incluido en la base imponible de la operación asimilada a una entrega de bienes el valor del suelo propio. (3) Por ese motivo, el Hoge Raad decidió solicitar orientación acerca de la interpretación de la correspondiente disposición de la Sexta Directiva: el artículo 5, apartado 7, letra a). La petición de decisión prejudicial se ha formulado en el marco de un procedimiento entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado para la Economía) y el Gemeente Vlaardingen (Ayuntamiento de Vlaardingen; en lo sucesivo, «Ayuntamiento»).

3. En particular, se plantea la cuestión de si la Sexta Directiva permite a las autoridades tributarias tratar ciertas operaciones como entregas a título oneroso, asimilando a «entregas de bienes» la producción por un tercero de un bien inmueble compuesto por una construcción realizada sobre suelo propio del sujeto pasivo (el Ayuntamiento), y sujetar el valor del terreno al pago del IVA aunque, anteriormente, el sujeto pasivo hubiese dedicado dicho terreno a fines de su empresa exentos del impuesto (arrendamiento de campos a asociaciones deportivas) y el

sujeto pasivo no hubiese disfrutado de una deducción del IVA por dicho terreno. (4)

## I. Marco normativo

### A. Derecho de la Unión Europea

4. El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, extraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

5. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva establecía lo siguiente en relación con la base imponible:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

[...]

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.»

6. Con efectos desde el 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE. (5) El artículo 18 de la Directiva 2006/112 equivale esencialmente al artículo 5, apartado 7, de la Sexta Directiva.

### B. Derecho nacional

7. El artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de los negocios de 1968; en lo sucesivo, «Wet OB») presentaba el siguiente tenor cuando entró en vigor el 1 de enero de 1969:

«1. Constituyen entregas de bienes:

[...]

h) Disponer, para necesidades empresariales, de bienes fabricados en la propia empresa en los casos en los que, si dichos bienes se hubieran adquirido por un empresario, el impuesto que grava a dichos bienes no podría deducirse, o no en su totalidad; se equiparán los bienes fabricados en la propia empresa a los bienes fabricados por encargo a terceros mediante la puesta a disposición de materiales.»

8. El artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB fue posteriormente completado y, en el momento de los hechos, tenía la siguiente redacción: (6)

«1. Constituyen entregas de bienes:

[...]

h) Disponer, para necesidades empresariales, de bienes fabricados en la propia empresa en los casos en los que, si dichos bienes se hubieran adquirido por un empresario, el impuesto que grava a dichos bienes no podría deducirse, o no en su totalidad; se equiparan los bienes fabricados en la propia empresa a los bienes fabricados por encargo a terceros mediante la puesta a disposición de materiales, *incluido el suelo; quedan excluidos de la aplicación de esta letra los terrenos no edificados distintos de los terrenos edificables mencionados en el artículo 11, apartado 4.*»

9. En los Países Bajos, se denomina «impuesto de integración».

10. Con arreglo al artículo 8, apartado 3, de la Wet OB:

«En relación con las entregas de bienes mencionadas en el artículo 3, apartado 1, letras g) y h), y el artículo 3a, apartado 1, la contraprestación equivaldrá al importe, excluido el impuesto sobre el volumen de negocios, que debiera abonarse por los bienes si éstos, en la fecha de la entrega, se adquirieran o produjeran en el estado en que se encuentren en tal fecha.»

## II. Hechos y cuestión prejudicial planteada

11. El Ayuntamiento es empresario en el sentido de la Wet OB y tiene varios complejos deportivos en propiedad, de los que forman parte varios campos de césped. Arrienda desde hace años estos campos de césped a asociaciones deportivas con exención del IVA.

12. En 2003, el Ayuntamiento encargó a diversos contratistas sustituir los campos de césped por campos de korfbal y campos de fútbol con césped artificial, así como por campos de balonmano con asfalto (en lo sucesivo, «campos»).

13. Tras la entrega de la obra en 2004, el Ayuntamiento siguió arrendando los campos con exención del IVA, y además a las mismas asociaciones deportivas a las que lo hacía antes.

14. El importe facturado por los contratistas al Ayuntamiento por las obras realizadas ascendía a un total de 1.547.440 euros, cantidad que comprendía un importe de 293.993 euros en concepto de IVA. El Ayuntamiento no dedujo directamente este importe en concepto de IVA en su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios.

15. El Inspecteur consideró que el arrendamiento de los campos por el interesado –una prestación exenta en virtud del artículo 11, apartado 1, inicio y letra b), de la Wet OB– supone disponer, para necesidades empresariales, de bienes fabricados por encargo a un tercero mediante la puesta a disposición de materiales, en particular del (sub)suelo, en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB. Ello implicaba, a juicio del Inspecteur, considerar que el Ayuntamiento había realizado una entrega de los campos por la que se adeudaba el IVA, con deducción del IVA repercutido sobre el Ayuntamiento por los contratistas. A continuación, el Inspecteur practicó una liquidación complementaria a cargo del Ayuntamiento correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2004. El Ayuntamiento interpuso una reclamación contra dicha liquidación, pero ésta fue confirmada mediante resolución del Inspecteur.

16. El recurso interpuesto por el Ayuntamiento contra dicha resolución fue desestimado por infundado por el Rechtbank te's-Gravenhage (Tribunal de Distrito de La Haya). A continuación, el Ayuntamiento interpuso recurso de apelación ante el Gerechtshof te's-Gravenhage (Tribunal Regional de Apelación de La Haya) contra la resolución del Rechtbank.

17. Ante el Gerechtshof, el Inspecteur sostuvo la tesis de que la liquidación complementaria

controvertida se había fijado en un importe excesivamente elevado. Por consiguiente, se consideró que, a los efectos del recurso, podía partirse de una liquidación complementaria del IVA por un importe de 116.099 euros, calculado del modo siguiente:

Gastos de construcción de los campos Valor del suelo

Base imponible

EUR 1 547 440

EUR 610 940 +

EUR 2 158 380

19% de IVA sobre 2 158 380 EUR

Deducción por construcción

IVA adeudado

EUR 410 092

EUR 293 993 –

EUR 116 099

18. El 26 de junio de 2009, el Gerechtshof anuló la resolución del Rechtbank, declaró fundado el recurso interpuesto contra la decisión del Inspecteur y anuló tanto la decisión como la liquidación complementaria. En particular, declaró que el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB es contrario al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que, a efectos de la recaudación del IVA, también entiende por entrega disponer de bienes que el empresario ha ordenado fabricar a terceros mediante la puesta a disposición de materiales, incluido el suelo. El Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación contra dicha resolución ante el Hoge Raad der Nederlanden.

19. En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 7, inicio y letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 5, apartado 5, y el artículo 11, parte A, inicio, apartado 1, letra b), de dicha Directiva en el sentido de que un Estado miembro, con ocasión de la aplicación de un bien inmueble por un sujeto pasivo a necesidades exentas, puede exigir el IVA en un supuesto en el que:

- dicho bien inmueble está compuesto por una obra (de construcción) realizada sobre suelo propio encargada a un tercero a cambio de una contraprestación, y
- el suelo fue utilizado anteriormente por el sujeto pasivo para (las mismas) necesidades de su empresa exentas del IVA, y el sujeto pasivo no disfrutó anteriormente de una deducción del IVA respecto a su propio terreno,

con la consecuencia de que (el valor de) el propio terreno queda sujeto al pago del IVA?

### III. Apreciación

#### A. Alegaciones principales de las partes

20. El Ayuntamiento alega que se ha de responder negativamente a la cuestión prejudicial. A su parecer, cuando un sujeto pasivo (como, en este caso, el contratista) produce un bien con los materiales aportados por su cliente (el Ayuntamiento), debe considerarse que la producción del bien se ha llevado a cabo «dentro de la actividad de la empresa» del sujeto pasivo, y no dentro de la actividad de la empresa del cliente. En la medida en que la producción de ese bien está sujeta al IVA con arreglo al artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva –transpuesto por el artículo 3, apartado 1, letra c), de la Wet OB–, no puede al mismo tiempo considerarse (7) que dicho bien se ha producido dentro de la actividad de la empresa del cliente.

21. El Ayuntamiento afirma asimismo que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva pretende garantizar la igualdad de trato fiscal entre los sujetos pasivos que compren bienes a otros sujetos pasivos («bienes adquiridos») y los sujetos pasivos que produzcan bienes dentro de la actividad de su propia empresa («bienes producidos»). Para asegurar esa igualdad de trato, basta con restituir el IVA deducido. Sin embargo, no es necesario que la carga fiscal se distribuya por igual entre los bienes adquiridos y los producidos. En apoyo de este argumento, el Ayuntamiento también se remite a los documentos legislativos que llevaron a la adopción de la Segunda Directiva, (8) así como de la Sexta Directiva.

22. Sea como fuere, aplicar el IVA como se hizo en el caso de autos (en que se aplicó sobre el valor del suelo de los campos pertenecientes al sujeto pasivo y dedicados por éste a las necesidades de una actividad exenta) incrementaría sustancialmente la carga tributaria de ese sujeto pasivo, contraviniendo así la neutralidad fiscal, principio inherente al sistema del IVA.

23. El Gobierno neerlandés alega que, al utilizar los términos «producidos, detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados» en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, el legislador de la Unión optó por una redacción muy amplia. Además, la expresión «dentro de la actividad de la empresa» demuestra, a su parecer, que se pueden equiparar: i) «la entrega de un bien» y ii) «la producción de un bien» por un tercero con materiales propios puestos a su disposición siempre que resulte evidente que dicho bien fue solicitado por el sujeto pasivo dentro de la actividad de su empresa.

24. El Gobierno neerlandés objeta que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva sustituyó al artículo 5, apartado 3, letra b), de la Segunda Directiva, con arreglo al cual «se asimilan a las entregas efectuadas a título oneroso: [...] la utilización por un sujeto pasivo, para las necesidades de su propia empresa, de un bien fabricado o detraído por él mismo o por un tercero que obre por cuenta de tal sujeto pasivo». La frase «fabricado o detraído por él mismo o por un tercero que obre por cuenta de tal sujeto pasivo» fue sustituida en la Sexta Directiva por unos términos más amplios. Por lo tanto, no cabe duda de que la Sexta Directiva permite tratar ciertas operaciones como entregas de bienes a título oneroso, como se hizo en este caso.

25. Además, pese a que, a diferencia del artículo 5, apartado 3, letra b), de la Segunda Directiva, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva no contenga la frase «por él mismo o por un tercero que obre por cuenta de tal sujeto pasivo», es evidente que dicha disposición comprende todas las situaciones en las que un sujeto pasivo adquiere bienes; es decir, que también comprende situaciones en las que la obra, realizada por cuenta del sujeto pasivo, se efectuó en los campos de su propiedad. No obstante, lo que dicha disposición no contempla son situaciones en las que el sujeto pasivo ha recibido un bien producido por un tercero con material que ya obraba en poder de ese tercero.

26. A continuación, el Gobierno neerlandés alega que, en un caso como éste, tratar la operación controvertida como una entrega de bienes a título oneroso es coherente con el principio de neutralidad del IVA: cuando un tercero produce bienes por cuenta de un sujeto pasivo utilizando materiales que pertenecen a este último, dicha «asimilación» garantiza que se tenga en cuenta el valor de los bienes (9) en el momento de calcular el IVA. Entiende que esto es necesario, en virtud del principio de neutralidad fiscal, para garantizar que la carga tributaria sea la misma que si el sujeto pasivo produjese los bienes con sus propios materiales o que si un tercero produjese los bienes con sus materiales y vendiese después los bienes al sujeto pasivo.

27. Por último, el Gobierno neerlandés argumenta que es lícito tratar la operación controvertida como entrega de bienes a título oneroso aunque el terreno que el sujeto pasivo puso a disposición de un tercero para las necesidades de la obra efectuada por su cuenta ya se utilizase previamente para actividades exentas del sujeto pasivo.

28. En consecuencia, el Gobierno neerlandés afirma que procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro asimilar a una entrega de bienes la realización y entrega por un tercero, por cuenta del sujeto pasivo y en suelo propio de éste, de un bien inmueble constituido por una obra (de construcción) y, en consecuencia, tenerlo en cuenta a efectos del IVA. A su parecer, es irrelevante a ese respecto que el sujeto pasivo utilizase anteriormente el terreno para las necesidades de actividades exentas y que no disfrutase de una deducción del IVA por ese terreno.

29. La Comisión argumenta, esencialmente, que el Tribunal de Justicia, en respuesta a la cuestión prejudicial, debe declarar que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva no permite a los Estados miembros tratar como entregas a título oneroso la aplicación por un sujeto pasivo, para las necesidades de operaciones exentas, de un bien producido dentro de la actividad de la empresa de ese sujeto pasivo por un tercero con materiales suministrados por aquél, si dichos materiales se utilizaron previamente para esas necesidades no gravadas del sujeto pasivo.

## B. *Análisis*

30. Mediante su cuestión prejudicial, el Hoge Raad desea saber si el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva en relación con los artículos 5, apartado 5, y 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que, al ser aplicado un bien inmueble (campos deportivos) por un sujeto pasivo (el Ayuntamiento) para fines exentos del IVA (el arrendamiento de dichos campos a asociaciones deportivas), las autoridades tributarias de los Países Bajos pueden exigir el IVA si dichos campos deportivos constituyen una obra realizada a título oneroso en suelo propio del Ayuntamiento y por cuenta de este por un tercero, aunque dicho terreno fuera utilizado anteriormente por el Ayuntamiento para los mismos fines exentos y este no disfrutase entonces de deducción del IVA respecto a ese terreno, con la consecuencia de que el valor del propio terreno queda sujeto al pago del IVA. (10)

31. En primer lugar, quisiera iniciar mis observaciones recordando, a título preliminar, que, según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, deben poder deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. (11) Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá repercutirse el impuesto ni deducirse el impuesto soportado. (12)

32. En tal situación, es evidente que el sujeto pasivo no puede recuperar el IVA pagado al adquirir bienes que utilice.

33. Por otro lado, algunos sujetos pasivos no compran a otros sujetos pasivos bienes que utilizan dentro de la actividad de su empresa (opción 1), sino que prefieren producirlos por sí mismos (opción 2), o bien optan por que un tercero los produzca en sus locales (opción 3, la que atañe al caso de autos).

34. Los bienes adquiridos conforme a la opción 3 se utilizan, a veces, para las necesidades de operaciones exentas. Y así sucede, precisamente, en este caso.

35. Si tenemos en cuenta la normativa nacional aplicable, de los antecedentes legislativos del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB se puede deducir que, con la introducción de dicha disposición en 1969, el legislador neerlandés quiso transponer en la Wet OB las disposiciones del artículo 5, apartado 3, letra b), de la Segunda Directiva.

36. El artículo 5, apartado 3, letra b), establecía que «se asimilan a las entregas efectuadas a título oneroso: [...] la utilización por un sujeto pasivo, para las necesidades de su propia empresa, de un bien fabricado o detraído por él mismo o por un tercero que obre por cuenta de tal sujeto pasivo».

37. El artículo 5, apartado 3, letra b), de la Segunda Directiva se mantuvo en la Sexta Directiva, pero cabe señalar que los términos en que se redactaron ambas disposiciones no son totalmente coincidentes.

38. El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva (13) dispone que «los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso: a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido». En otras palabras, el artículo 5, apartado 7, letra a), sólo contempla las operaciones realizadas «para las necesidades de la empresa del sujeto pasivo», habiéndose eliminado la frase del artículo 5, apartado 3, letra b), de la Segunda Directiva, a cuyo tenor los bienes pueden ser producidos o detraídos «por un tercero que obre por cuenta de tal sujeto pasivo». Cabe añadir que el artículo 5, apartado 7, letra a), es también aplicable a los bienes que han sido «producidos, detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados» para las necesidades de la empresa del sujeto pasivo.

39. Baste decir que, pese a la pequeña diferencia en la redacción, no alcanzo a ver cómo ni por qué el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva ha de perseguir un objetivo o tener un efecto diferente del que persigue o tiene el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Segunda Directiva. De hecho, no hay ningún indicio en la Sexta Directiva de que así sea.

40. De los autos se desprende que en el presente caso el inspector fiscal consideró que la

primera aplicación de los campos (es decir, su arrendamiento) por el Ayuntamiento constituía una entrega de bienes en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB, pues se refiere al uso, con fines empresariales, de los campos que habían producido terceros por cuenta del Ayuntamiento, el cual suministró sus propios campos de césped natural. El concepto de «bienes producidos» utilizado en el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB incluye también las obras (vinculadas al suelo).

41. Asimismo, para la aplicación del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB basta con que la obra realizada, junto con el suelo, sea considerada como un único bien (inmueble). Por todo ello, el inspector fiscal tuvo también en cuenta, al determinar la base imponible de los campos, el valor del suelo, con la consecuencia de que, en última instancia, se recaudó asimismo el IVA sobre el valor de los antiguos campos de hierba natural del Ayuntamiento.

42. Por lo tanto, se plantea la cuestión de si el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB, aplicado al caso de autos, es compatible con las facultades conferidas a los Estados miembros por el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

43. En particular, tal como pone de manifiesto el órgano jurisdiccional remitente, se plantean ciertas cuestiones acerca del significado y el alcance preciso del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva en las circunstancias del presente asunto.

44. A primera vista, podría parecer que hasta la fecha al Tribunal de Justicia sólo se le ha solicitado una vez que se pronuncie acerca de las normas que rigen la asimilación de ciertas operaciones a entregas de bienes a título oneroso con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva: fue en el asunto Gemeente Leusden y Holin Groep. (14) Sin embargo, es evidente que el Tribunal de Justicia se centró en su sentencia en otras disposiciones de la Sexta Directiva. En cuanto a la disposición que aquí nos ocupa, el Tribunal de Justicia se limitó a declarar que el artículo 5, apartado 7, letra a), al igual que el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, tiene el «efecto económico» de obligar al sujeto pasivo a pagar los importes correspondientes a deducciones a las que no tenía derecho (apartado 90).

45. Con respecto al objetivo del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, que se refiere a las entregas de «bienes», quisiera señalar que, al igual que el objetivo de la disposición similar relativa a las autoprestaciones de «servicios» (el artículo 6, apartado 3), (15) es evitar distorsiones de la competencia. (16) El sujeto pasivo que realiza actividades exentas puede bien comprar a terceros los bienes utilizados en dichas actividades y pagar por esa compra el IVA, que no es deducible, o bien puede producir dichos bienes por sí mismo; y, en ese caso, con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, debe pagar el IVA, igualmente no deducible, sobre el valor de dichos bienes. Como acertadamente señalan el Gobierno neerlandés y la Comisión, un sujeto pasivo que realiza una actividad exenta del IVA y que, por tanto, no puede deducir el impuesto pagado en la fase previa por los bienes adquiridos para las necesidades de dicha actividad, al producir esos bienes dentro de la actividad de su empresa, disfrutaría de una ventaja económica con respecto a un operador que realizase la misma actividad no gravada pero que no pudiese (o no quisiese) producir por sí mismo los bienes necesarios para ella. Por lo tanto, se dispuso que el sujeto pasivo que produjese los bienes dentro de la actividad de su empresa también quedase sujeto al IVA.

46. El anexo A, apartado 7, de la Segunda Directiva aclara que el artículo 5, apartado 3, letra b), de la misma [y, por ende, también el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva] pretende garantizar la igualdad de tributación entre los bienes adquiridos y destinados a las necesidades de la empresa, respecto a los cuales no hay derecho a deducción íntegra e inmediata, por una parte; y los bienes producidos o detraídos por el sujeto pasivo, o por un tercero por cuenta de aquél, y destinados a las mismas necesidades, por otra (que es la situación del

procedimiento principal).

47. De hecho, lo anterior constituye un claro ejemplo de aplicación del principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema del IVA, (17) y representa nada menos que un principio fundamental de ese sistema. (18) El objetivo primordial de dicho principio es asegurar la igualdad de trato de los sujetos pasivos. (19)

48. El siguiente aspecto al que me quiero referir es que el presente asunto plantea la cuestión de si los campos deportivos controvertidos pueden, tras haber sido recubiertos con césped artificial o asfalto, considerarse bienes «producidos» *ex novo* a los efectos del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva (cual parece ser la postura de las autoridades tributarias y el Gobierno neerlandeses, así como del órgano jurisdiccional remitente), o si se debe considerar que son los mismos bienes que, simplemente, han sido objeto de mejora o desarrollo.

49. Quisiera señalar que no es en absoluto indiscutible que los campos deportivos constituyan bienes «producidos» *ex novo*. De hecho, no estoy en absoluto convencido de que sea así.

50. A este respecto, el auto dictado en el asunto V.O.F. Dressuurstal Jaspers (20) recuerda que, en la sentencia Van Dijk's Boekhuis, (21) tras señalar que «en el lenguaje común, el concepto de producción de un artículo implica la creación de un artículo que antes no existía», el Tribunal de Justicia sostuvo que la producción de bienes a partir de materiales del cliente sólo tiene lugar cuando un contratista produce un nuevo artículo a partir de materiales facilitados por su cliente.

51. Yo añadiría que el Tribunal de Justicia también aclaró en la sentencia Van Dijk's Boekhuis (22) que se produce un nuevo artículo cuando el trabajo del contratista tiene como resultado uno «cuya función, conforme a la creencia comúnmente aceptada, es diferente de la de los materiales facilitados. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, teniendo en cuenta el uso que se pueda hacer del artículo, decidir si se ha producido un nuevo artículo o no.»

52. A primera vista, podría parecer que no es ese el caso aquí, dado que difícilmente puede considerarse que los campos deportivos, por haber sido recubiertos con césped artificial o asfalto, se convirtieron en bienes que no existían previamente.

53. De hecho, se ha de añadir que en la sentencia Van Dijk's Boekhuis (23) el Tribunal de Justicia explicó que las reparaciones, objeto de litigio en dicho asunto, por profundas que fueran, no hicieron sino devolver al artículo confiado al contratista la función que ya tenía, sin que se crease con ello un nuevo artículo, de modo que no constituyeron una producción de bienes con materiales de los clientes.

54. Pese a que las obras realizadas en los campos deportivos controvertidos tuvieron mayor calado que una simple reparación o mejora, no deja de ser cierto, a mi parecer, que sigue tratándose de campos deportivos arrendados a las mismas asociaciones deportivas, con lo que conservan la misma función, en el sentido de la jurisprudencia citada. (24)

55. Sea como fuere, no corresponde al Tribunal de Justicia, sino al órgano jurisdiccional remitente, valorar en detalle ese aspecto particular teniendo en cuenta, entre otras cosas, el uso que se haga de los nuevos campos, y pronunciarse sobre los hechos. En consecuencia, las presentes conclusiones deben basarse en, y limitarse a, los hechos apreciados por el órgano jurisdiccional remitente y expuestos en la resolución de remisión.

56. De la resolución de remisión parece desprenderse que el Hoge Raad consideró que se trataba de bienes producidos *ex novo*.

57. Quisiera señalar que el órgano jurisdiccional remitente muy bien podría haber llegado a esa conclusión debido a la magnitud del trabajo realizado sobre los campos deportivos. A este respecto, cabe mencionar que el coste que implica instalar la capa de césped artificial y de asfalto podría equivaler a casi dos veces y media el valor del terreno.

58. Tiene razón la Comisión cuando señala, en ese sentido, que el órgano jurisdiccional remitente quizá debería volver a evaluar ese aspecto concreto, especialmente, porque, si, pese a todo, dicho órgano jurisdiccional hubiese de considerar definitivamente que los campos deportivos objeto del procedimiento principal no constituyen bienes nuevos, en ningún caso sería posible recurrir al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

59. En consecuencia, las siguientes consideraciones sólo son pertinentes si el órgano jurisdiccional remitente confirma que los nuevos campos deportivos deben efectivamente considerarse bienes producidos *ex novo* en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

60. Como acertadamente sugirió la Comisión, la siguiente cuestión es si el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva también se puede aplicar a los bienes contemplados por la segunda parte del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB: «bienes fabricados por encargo a terceros mediante la puesta a disposición de materiales, *incluido el suelo [...]»*. (25)

61. A mi parecer, la respuesta es, en principio, afirmativa. La expresión «dentro de la actividad de la empresa» del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva no necesariamente contempla sólo los bienes producidos por la propia empresa: sin duda, dicha expresión puede comprender asimismo los bienes producidos por terceros con los materiales facilitados por el sujeto pasivo.

62. Sin embargo, al objeto de evitar la doble imposición, es necesario tener en cuenta, al calcular la deuda tributaria, que el sujeto pasivo ya habrá pagado el IVA en la factura emitida por el tercero por la producción de sus bienes. Esto, según parece, es lo que hicieron las autoridades tributarias de los Países Bajos ante el órgano jurisdiccional remitente en el caso de autos: tuvieron en cuenta que ya se había pagado una factura con IVA.

63. De hecho, en cuanto al tratamiento de ciertas operaciones como entregas de bienes a título oneroso con arreglo al artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva, dicho tratamiento tiene lugar en el momento en que el sujeto pasivo aplica el bien (o servicio) producido dentro de la actividad de la empresa a las necesidades de sus actividades exentas.

64. Yo opino que, a diferencia de la postura defendida por el Gobierno neerlandés, en un caso como el de autos, en que, antes de su transformación o integración en un nuevo bien, los materiales ya habían sido aplicados por el sujeto pasivo (el Ayuntamiento) a las necesidades de sus actividades exentas, las autoridades tributarias deben tener en cuenta este hecho al aplicar el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. En otras palabras, el valor de dichos materiales (el terreno en sí) no puede seguir incluyéndose en la base imponible a efectos de calcular el IVA.

65. En la vista, la Comisión planteó un buen ejemplo a este respecto. Supongamos que el Ayuntamiento no posee campos deportivos pero desea tenerlos para arrendarlos. En tal caso, cabe imaginar dos situaciones: a) o compra campos deportivos que ya están listos para ser utilizados y, por tanto, paga el IVA sobre el precio, que incluiría el valor del terreno y el coste de las obras necesarias para desarrollar esos campos, o b) el Ayuntamiento posee terreno disponible. Supongamos que, en la situación b), el Ayuntamiento posee terrenos en un bosque.

Podría preparar y urbanizar ese terreno para convertirlo en campos deportivos. Una vez arrendados esos campos deportivos, es decir, una vez utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de su empresa, en aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, también se adeudaría el IVA por el total, incluido el valor del terreno.

66. En mi opinión, esto se corresponde con un tratamiento fiscal idéntico de dos situaciones: la compra de campos deportivos ya listos para su uso, por un lado, y la construcción de estos en terrenos propios, por otro.

67. Sin embargo, en el caso de autos los terrenos en cuestión no sólo se usan actualmente como campos deportivos, sino que también se usaron como tales en el pasado. Es evidente, a la vista de la documentación que obra ante el Tribunal de Justicia, que los campos deportivos controvertidos se arrendaron durante años a (las mismas) asociaciones deportivas.

68. Por consiguiente, dichos campos ya fueron aplicados por el Ayuntamiento a las necesidades de su empresa. Lo importante es que la aplicación del terreno por el sujeto pasivo a las necesidades de su empresa no puede ser asimilada más de una vez a una entrega de bienes a título oneroso.

69. En caso contrario, podría incurrirse en doble imposición, comprometiendo el principio de neutralidad fiscal. Como acertadamente señaló la Comisión en la vista, si el Ayuntamiento hubiese talado su bosque y, en un primer momento, hubiese urbanizado el correspondiente terreno, cubriéndolo con una sencilla capa de césped natural para convertirlo en campos deportivos, decidiendo, años más tarde, cubrirlo con césped artificial, según la interpretación del Gobierno neerlandés ambas operaciones estarían sujetas al IVA. De ello se deduce que, según dicho Gobierno, procede recaudar dos veces el IVA sobre el valor del terreno.

70. Por lo tanto, a mi parecer, los Estados miembros no deberían estar facultados para tener en cuenta, a los efectos de la aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, el valor de los materiales si estos ya han sido aplicados por el sujeto pasivo en el pasado a las necesidades de su empresa.

71. En la vista, el Gobierno neerlandés alegó que el sistema del IVA, en cualquier caso, no es perfecto. (26) Sin embargo, yo considero, al igual que la Comisión, que, en caso de duda, cuando sean posibles distintas interpretaciones, se ha de defender aquella que mejor permita evitar la doble imposición.

72. Asimismo, el Gobierno neerlandés alegó en la vista que, en cualquier caso, la postura que yo defiendo en estas conclusiones no es pertinente en el presente asunto al no existir doble imposición en el litigio que se ventila ante el órgano jurisdiccional remitente, ya que nunca se ha pagado el IVA sobre los campos deportivos controvertidos.

73. El Ayuntamiento trató de refutar lo afirmado por el Gobierno neerlandés acerca de que no se había pagado el IVA por los terrenos, alegando que, pese a que dichos campos ya habían sido acondicionados mucho tiempo antes, el Ayuntamiento también pagó el impuesto de integración con arreglo a la legislación entonces aplicable. Pese a que el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB, en la versión actualmente vigente, prevé una excepción para los terrenos no edificables, esa excepción no estaba prevista en aquel momento. Por eso, el Ayuntamiento se mantuvo firme en la afirmación de que había pagado el IVA correspondiente al terreno, así como el correspondiente al coste de su urbanización y su transformación en los campos deportivos originales.

74. Baste decir que, a mi parecer, el criterio pertinente es otro: la cuestión no es si ya se había

pagado o no el IVA por esos campos, sino si el sujeto pasivo ya había aplicado en el pasado los campos (los materiales) a las necesidades de su empresa.

75. Dado que los campos deportivos controvertidos ya habían sido arrendados «durante años» antes de su reforma, la situación en el caso de autos es completamente diferente, desde el punto de vista económico, de la que se daría si el Ayuntamiento hubiese de comprar hoy campos nuevos a un tercero. Por lo tanto, considero que la situación del procedimiento principal no debe ser tratada como una entrega a título oneroso. Como acertadamente señaló la Comisión, tal conclusión es plenamente coherente con el sistema del IVA.

76. De hecho, la única actividad económica que se ha llevado a cabo es la instalación de la capa de césped artificial y de asfalto por cuenta del Ayuntamiento. Por esa actividad se recaudó el IVA, impuesto que el Ayuntamiento no pudo deducir debido a que su propia actividad (el arrendamiento de los campos a asociaciones deportivas) está exenta. Por lo tanto, no se ha prestado ningún otro servicio ni se ha producido ningún otro bien que pueda estar sujeto al IVA.

77. Antes de terminar, quisiera observar que la anterior conclusión no queda desvirtuada por el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, al que la cuestión prejudicial también hace referencia. Conforme a dicha disposición, «los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en la acepción del apartado 1, la entrega de ciertas obras en inmuebles».

78. En mi opinión, sin embargo, acierta la Comisión al señalar que el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva no afecta a las cuestiones planteadas en el presente asunto. Y yo añadiría que, en todo caso, el órgano jurisdiccional remitente no ha explicado por qué decidió hacer referencia a él.

79. Y, en segundo lugar, mi valoración tampoco puede ser cuestionada por el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, al que también hace referencia la cuestión prejudicial. Dicha disposición solamente define qué se ha de entender por «base imponible» con arreglo a la Sexta Directiva. En efecto, dispone que, en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, la base imponible ha de ser el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.

80. Baste señalar que la aplicación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva presupone la existencia de la situación descrita en el artículo 5, apartado 7, letra a).

81. De todas las consideraciones anteriores se deduce que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo aplica un bien inmueble a fines exentos, el Estado miembro puede exigir el IVA si dicho bien inmueble está compuesto por una obra (de construcción) realizada sobre suelo propio encargada a un tercero a cambio de una contraprestación, con la consecuencia de que (el valor de) ese terreno queda sujeto al pago del IVA, salvo que el sujeto pasivo ya haya aplicado en el pasado el terreno en cuestión a las mismas necesidades de su empresa exentas del impuesto.

#### **IV. Conclusión**

82. Por las razones anteriormente expuestas, considero que debe responderse de la siguiente forma a la cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden:

«El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el

valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro, con ocasión de la aplicación de un bien inmueble por un sujeto pasivo a necesidades exentas, puede exigir el IVA en un supuesto en el que:

- dicho bien inmueble está compuesto por una obra de construcción realizada sobre suelo propio encargada a un tercero a cambio de una contraprestación,
- con la consecuencia de que el valor de ese terreno queda sujeto al pago del IVA,

salvo que el sujeto pasivo ya haya aplicado en el pasado el terreno en cuestión a las mismas necesidades de su empresa exentas del impuesto.»

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), en su versión aplicable.

3 – Véase PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20 de octubre de 2011.

4 – Véanse los antecedentes de hecho de este asunto y la redacción completa de la cuestión planteada, puntos 11 y ss. de las presentes conclusiones para obtener más detalles.

5 – Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1). Esta Directiva sustituyó desde el 1 de enero de 2007 toda la legislación de la Unión sobre el IVA, incluida la Sexta Directiva.

6 – Cambios en cursiva.

7 – En virtud de lo previsto en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, transpuesto mediante el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB.

8 – Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

9 – En este caso, el valor inmobiliario del terreno/los campos deportivos.

10 – De los asuntos nacionales relativos al artículo 5, apartado 7, letra a), el más similar que he logrado encontrar es el de la UK House of Lords *Robert Gordon's College v Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [IVA – Entrega de bienes o prestación de servicios – Sujeto pasivo que presta servicios educativos exentos – Obras en un terreno para su uso como pistas deportivas escolares – Coste de las obras cobrado por los contratistas – Sujeto pasivo que arrienda a una sociedad filial completamente participada por él – Concesión de licencia no exclusiva para usar pistas deportivas por un sujeto pasivo – Calificación como autoentrega por un sujeto pasivo – Posibilidad de deducir el coste de las obras como impuesto soportado – Sexta Directiva, artículos 5, apartado 7, letra a), y 6, apartado 3]. A este respecto, véase también McKay, H., «Back to College» *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, disponible en Westlaw UK: como dijo Lord Hoffmann, los artículos 5, apartado 7, letra a), y 6, apartado 3, permiten que la autoprestación de bienes y servicios sea tratada como operación gravada siempre que, *en caso de que los bienes y servicios se hubiesen adquirido de un tercero*, el IVA sobre ellos no hubiera

sido totalmente deducible. La hipótesis en cursiva se daría solamente si los bienes o servicios no se hubieran recibido realmente de un tercero sino que hubieran sido creados (por ejemplo, un edificio construido en suelo propio) por el propio sujeto pasivo. Si los bienes o servicios han sido adquiridos de un tercero, la cuestión de si es deducible o no el impuesto soportado por dicha adquisición se ha de resolver por la vía ordinaria, es decir, determinando si se puede atribuir a una prestación gravada. No ha lugar a un planteamiento hipotético acerca de cuál habría sido la postura en caso de que los bienes o servicios se hubiesen adquirido de un tercero. La finalidad de los artículos 5, apartado 7, letra a), y 6, apartado 3, es permitir que la legislación de los Estados miembros impida las distorsiones que se originarían en el mercado si un sujeto pasivo pudiese obtener una ventaja fiscal adquiriendo productos o servicios de una forma y no de la otra; es decir, suministrándose a sí mismo en lugar de adquirirlos de un tercero. En la sentencia *Robert Gordon's College*, el uso que el colegio hizo de las nuevas pistas deportivas fue en virtud de unos servicios (la licencia) prestados por un tercero (Countesswells). Por lo tanto, en opinión de Lord Hoffmann podría no ser lícito gravar una autoentrega con arreglo a la Sexta Directiva. En tal caso, no se cumpliría la hipótesis en cursiva.

11 – En pocas palabras, el impuesto repercutido se paga por los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de una actividad económica, y el impuesto soportado se paga por los bienes entregados o los servicios prestados a ese sujeto pasivo para los fines de esa actividad económica.

12 – Véanse las sentencias de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rec. p. I-3039), apartado 24, y de 14 de septiembre de 2006, *Wollny* (C-72/05, Rec. p. I-8297), apartado 20. Véase también la sentencia de 8 de febrero de 2007, *Investrand* (C-435/05, Rec. p. I-1315).

13 – Actualmente, artículo 18, letra a), de la Directiva 2006/112.

14 – Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337). Véanse asimismo las sentencias de 17 de mayo de 2001, *Fischer y Brandenstein* (C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049), apartado 56 y la jurisprudencia citada (respecto al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva), y *Uudenkaupungin kaupunki*, citada en la nota 12, apartado 30 (respecto al artículo 20 y a los artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva).

15 – Con arreglo a dicha disposición de la Sexta Directiva: «A fin de evitar distorsiones de la competencia, y sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la realización, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la realización del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

16 – Acerca de la prevención de distorsiones de la competencia, véase, en particular, la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, Rec. p. I-7203).

17 – Véanse, entre otras, las sentencias de 11 de junio de 1998, *Fischer* (C-283/95, Rec. p. I-3369), apartado 27, y de 7 de septiembre de 1999, *Gregg* (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 19.

18 – Véase la sentencia de 29 de octubre de 2009, *SKF* (C-29/08, Rec. p. I-10413), apartado 67 y la jurisprudencia allí citada.

19 – Véanse, entre otras, las sentencias de 29 de diciembre de 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartado 41; de 10 de junio de 2010, *CopyGene* (C-262/08, Rec. p. I-5053), apartado 64; y de 10 de noviembre de 2011, *Rank Group* (C-259/10 y C-260/10, Rec. p. I-

10947), apartado 61. Véase asimismo la sentencia de 7 de diciembre de 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479), apartado 55.

20 – Auto de 1 de junio de 2006 (C-233/05), apartado 27.

21 – Sentencia de 14 de mayo de 1985 (139/84, Rec. p. 1405), apartados 20 y 21.

22 – Citada en la nota 21, apartado 22.

23 – Citada en la nota 21, apartado 23.

24 – Véanse las notas 20 y 21.

25 – El subrayado es mío.

26 – El Gobierno de los Países Bajos añade que la imperfección del sistema se debe principalmente a las exenciones, y a veces da lugar a doble imposición sobre ciertos elementos del precio de coste.