

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 10 de abril de 2014 (1)

Asunto C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

[Petición de decisión prejudicial del Hoge Raad (Países Bajos)]

«IVA — Operaciones imponible — Entrega a título oneroso — Primera ocupación por una autoridad municipal de instalaciones construidas para ella en un terreno de su titularidad — Actividades desarrolladas en condición de autoridad pública y de sujeto pasivo»

1. Un municipio (que con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva del IVA, (2) no tiene la condición de sujeto pasivo en cuanto a las actividades u operaciones que desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas) encargó la construcción de un edificio de oficinas en un terreno de su titularidad. Se recaudó el IVA en relación con las obras de construcción. Dicha autoridad destina básicamente el edificio al desarrollo de sus actividades en el ejercicio de sus funciones públicas pero también a actividades económicas imponible y exentas. Por motivos presuntamente relacionados con la creación de un fondo de compensación nacional de IVA que puede exonerarlo de la carga del impuesto soportado, el municipio desea que su primera ocupación del edificio se considere una entrega gravada a su favor (un «autoconsumo»). Las autoridades tributarias no están de acuerdo. El Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de Países Bajos) solicita que se dilucide si la calificación de autoconsumo gravado es conforme a la Sexta Directiva.

Marco normativo

Sexta Directiva

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

3. El artículo 4, apartados 1 y 2, de dicha Directiva definen al sujeto pasivo como cualquier persona que realice con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Dichas actividades incluyen de fabricación, comercio o prestación de servicios y «la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

4. De conformidad con el artículo 4, apartado 5, los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones

públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. También tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones (todas ellas de carácter comercial o económico) enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva.

5. El artículo 5, apartado 1, define las entregas de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Según el artículo 5, apartado 5, los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles. En virtud del artículo 5, apartado 6, se asimilará a entregas a título oneroso «la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas [...] o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa» cuando el IVA soportado fuera total o parcialmente deducible.

6. El artículo 5, apartado 7, letra a), dispone que los Estados miembros también podrán asimilar a entregas a título oneroso «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».

7. El artículo 6, apartado 1, define las prestaciones de servicios como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5». Conforme al artículo 6, apartado 2, letra a), entre dichas operaciones se incluye «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». El artículo 6, apartado 3, autoriza a los Estados miembros a asimilar en determinadas circunstancias 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.

8. Las operaciones (ficticias) mencionadas en los artículos 5, apartados 6 y 7, y 6, apartados 2 y 3, se denominan en algunas ocasiones «autoconsumos».

9. Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letras b) y c), en las operaciones previstas en el artículo 5, apartados 6 y 7, el precio de compra de los 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 y, en las operaciones previstas en el artículo 6, apartado 2, la base imponible es el total de los gastos soportados por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.

10. Conforme al artículo 17, apartado 1, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. El artículo 17, apartado 2, establece que, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas, entre ellas, las cuotas del IVA, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo [artículo 17, apartado 2, letra a)] y las cuotas del IVA devengadas conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), y al artículo 6, apartado 3 [(artículo 17, apartado 2, letra c)].

11. En lo que respecta a los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, establece que «sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas» (se establecen reglas detalladas al respecto en el artículo 19). Dicha prorrata debe determinarse para todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo. El artículo 20 dispone que las deducciones inicialmente practicadas han de ser regularizadas cuando corresponda, en particular, cuando fueron superiores o inferiores a las que jurídicamente tenía derecho el sujeto pasivo o cuando con ulterioridad se hayan producido modificaciones en los elementos determinantes de su cuantía. En el caso de los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años. Para bienes inmuebles, ese plazo puede ampliarse hasta veinte años.

Jurisprudencia sobre autoconsumo con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva

12. En el asunto Gemeente Vlaardingen, (3) en el que un ayuntamiento encargó a un contratista externo modificar el recubrimiento de determinados campos de deporte de su titularidad (en lo sucesivo, «materiales suministrados») de césped natural a un revestimiento artificial, el Tribunal de Justicia declaró, entre otras cosas, lo siguiente:

«25. El citado artículo 5, apartado 7, letra a), se refería a situaciones en que el mecanismo de deducción previsto, con carácter general, por la Sexta Directiva no podía aplicarse. Siempre que determinados bienes se utilicen a los fines de una actividad económica gravada, se hace necesaria la deducción del impuesto soportado para evitar la doble imposición. Cuando, por el contrario, el sujeto pasivo utilice bienes adquiridos para las necesidades de operaciones exentas, no podrá deducirse el impuesto soportado (véanse, en particular, las sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rec. p. I-839, apartado 28, y de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, apartado 44). [...] El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva contemplaba especialmente esa hipótesis en que la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo está excluida por estar exenta de IVA la actividad económica ejercida por dicho sujeto pasivo.

26. En particular, [...] la citada disposición permitía a los Estados miembros configurar su normativa tributaria de forma que las empresas que, por ejercer una actividad exenta de IVA, no pudiesen deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales, no se encontrasen en desventaja frente a los competidores que ejerciesen esa misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos o, de un modo más general, por obtenerlos “dentro de la actividad de [su] empresa”. Para que esos competidores estuviesen sometidos a la misma carga fiscal que las empresas que hubiesen adquirido sus bienes de un tercero, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva ofrecía a los Estados miembros la facultad de asimilar la aplicación, para las necesidades del ejercicio de las actividades exentas de

la empresa, de bienes obtenidos dentro de la actividad de la empresa a una entrega de bienes a título oneroso en el sentido de los artículos 2, apartado 1, y 5, apartado 1, de dicha Directiva, gravando por lo tanto dicha aplicación con el IVA.

27. Para que esa facultad [...] pueda utilizarse de tal forma que elimine definitivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los sujetos pasivos que hayan adquirido los bienes de otro sujeto pasivo y aquéllos que los hayan adquirido dentro de la actividad de su empresa, la expresión “bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados [...] dentro de la actividad de la empresa”, ha de interpretarse [...] en el sentido de que incluye no sólo los bienes íntegramente producidos, detraídos, contruidos o transformados por la propia empresa, sino también aquellos producidos, detraídos, contruidos o transformados por un tercero mediante materia[le]s puest[o]s a su disposición por dicha empresa.»

13. El Tribunal de Justicia declaró que, con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, «la aplicación por parte de un sujeto pasivo a las necesidades de una actividad económica exenta de IVA de unos campos que son de su propiedad y que ha hecho transformar por un tercero puede ser gravada con el IVA tomando como base la suma del valor del suelo sobre el que se asientan tales campos y el coste de la transformación de los mismos, siempre que dicho sujeto pasivo no haya pagado aún el IVA correspondiente a ese valor y a esos costes y siempre que a los campos en cuestión no les sea aplicable la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra h), de la Sexta Directiva» (que se refiere a «las entregas de bienes inmuebles no edificadas, distintas a las de los terrenos edificables»).

14. En un momento anterior, en el apartado 33 de la sentencia *Uudenkaupungin kaupunki*, (4) el Tribunal de Justicia había declarado en relación con las actividades de un municipio *no* excluidas del ámbito de aplicación del IVA con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que «los [...] artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, únicamente pueden aplicarse en el supuesto de que se destine de nuevo el bien de que se trate a un uso privado, pero no en el caso de que se vuelva a destinar dicho bien para ser utilizado en una actividad exenta».

Jurisprudencia sobre la afectación de un bien de uso mixto

15. La jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia sobre la inclusión de un bien de uso mixto en el patrimonio de la empresa y privado se ha resumido recientemente en la sentencia *Van Laarhoven*: (5)

«25. [...] en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véanse las sentencias de 14 de julio de 2005, *Charles y Charles?Tijmens*, C?434/03, Rec. p. I?7037, apartado 23 y la jurisprudencia citada, y de 14 de septiembre de 2006, *Wollny*, C?72/05, Rec. p. I?8297, apartado 21).

26. Si el sujeto pasivo opta por tratar un bien de inversión utilizado al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como un bien empresarial, el IVA soportado por la adquisición de dicho bien es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (véanse las sentencias antes citadas *Charles y Charles?Tijmens*, apartado 24, y *Wollny*, apartado 22). [(6)]

27. Sin embargo, en tal caso, el derecho a la deducción íntegra e inmediata del IVA soportado por la adquisición conlleva la correspondiente obligación de pagar el IVA por la utilización privada del bien de la empresa (véanse las sentencias antes citadas *Charles y Charles?Tijmens*, apartado

30, y Wollny, apartado 24). A tal efecto, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva asimila la utilización para fines privados a una prestación de servicios a título oneroso, de manera que el sujeto pasivo debe, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, pagar el IVA sobre los gastos efectuados para dicho uso (véase la sentencia de 8 de mayo de 2003, Seeling, C?269/00, Rec. p. I?4101, apartados 42 y 43).»

16. La ventaja para el sujeto pasivo de acogerse a dicha opción se exponía, en los siguientes términos, en el punto 74 de las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Charles y Charles?Tijmens:

«[...] aunque su consumo privado está sujeto al IVA, como lo está el de cualquier otro consumidor privado, el sujeto pasivo puede, en algunos supuestos, obtener determinadas ventajas fiscales de la aplicación de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, debido, entre otras circunstancias, a que:

la deducción es inmediata, mientras que la tributación se aplaza y se escalona durante el período de uso privado, lo que proporciona una posible ventaja de tesorería;

el IVA se factura sobre el coste de los bienes o servicios utilizados, que será probablemente inferior al precio al que podrían haberse adquirido como particular a otro operador;

en el caso de los bienes de inversión, incluidos los bienes inmuebles, el coste para el sujeto pasivo de la prestación del “servicio” de uso de los bienes o inmuebles (y, en consecuencia, el impuesto repercutido) puede ser especialmente bajo en relación con el coste de adquisición (y, en consecuencia, con el impuesto soportado deducible), de modo que el uso privado soportará, en la práctica, una carga fiscal menor, ventaja que probablemente se incremente con la proporción de uso privado.»

17. Sin embargo, en el asunto Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (en lo sucesivo, «VNLTO»), (7) el Tribunal de Justicia consideró, en esencia, que los principios aplicables a la opción de incluir bienes de inversión al patrimonio de la empresa y al patrimonio privado (es decir, en el patrimonio que utiliza en calidad de sujeto pasivo y en calidad de particular) no podían extrapolarse a una situación en la que un sujeto pasivo desarrolla tanto actividades económicas comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA como actividades no económicas que quedan fuera de él. Por consiguiente, los artículos 6, apartado 2, letra a), y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva no son aplicables al uso de bienes y servicios afectados a la empresa para operaciones distintas de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, ya que el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios, relacionados con tales operaciones, no es deducible.

18. A diferencia de las circunstancias del asunto que dio lugar a la sentencia Charles y Charles?Tijmens, antes citada, que hacía referencia a un «bien inmueble incluido en el patrimonio de la empresa antes de ser parcialmente afectado a un uso privado, por definición totalmente ajeno a la empresa del sujeto pasivo», el asunto VNLTO versaba sobre «operaciones distintas de las operaciones gravadas de la VNLTO, consistentes en garantizar la defensa de los intereses generales de sus miembros y que, en este caso, no pueden ser consideradas ajenas a la empresa ya que constituyen el objeto social principal de dicha asociación». (8)

Legislación neerlandesa

19. De conformidad con el artículo 3, apartado 1, de la Wet op de Omzetbelasting (Ley del impuesto sobre volumen de negocios, en la versión aplicable en 2002), las entregas de bienes incluyen, entre otras cosas:

«c) la entrega de inmuebles por quien los ha producido, con excepción de los terrenos no edificados distintos de los terrenos edificables [...]

[...]

h) la utilización, para fines empresariales, de bienes fabricados en la propia empresa en los casos en los que, si dichos bienes se hubieran adquirido a un empresario, el impuesto que grava a dichos bienes no habría podido deducirse, o no en su totalidad. Los bienes fabricados por encargo a terceros mediante la puesta a disposición de materiales, incluido el suelo, se asimilarán a los bienes producidos en la propia empresa. Quedan excluidos de la aplicación de esta letra los terrenos no edificados distintos de los terrenos edificables [...].» (9)

20. El artículo 11, apartado 1, letra a), número 1, de dicha ley dispone que, por un lado, las entregas de bienes inmuebles y las transmisiones de derechos que tengan por objeto dichos bienes, con la excepción de la entrega de edificios o partes de edificios junto con los terrenos en los que estén construidos que se lleven a cabo antes de transcurridos dos años desde su primera ocupación y, por otro lado, las entregas de terrenos edificables, están exentas del IVA.

21. De conformidad con el artículo 3, apartado 1, letra a), del Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting (Decreto de aplicación de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, en su versión aplicable en 2002), los organismos públicos serán considerados sujetos pasivos en cuanto a las entregas de bienes inmuebles. (10)

22. La Wet op het BTW-compensatiefonds (Ley del fondo de compensación del IVA) entró en vigor el 1 de enero de 2003. Mediante su artículo 2 se crea un fondo de compensación del IVA en el Ministerio de Economía. En virtud del artículo 3, los organismos de Derecho público tienen derecho a que dicho fondo contribuya a financiar el impuesto sobre el volumen de negocios que se les impute en relación con bienes y servicios que utilicen con fines distintos a los fines empresariales. El artículo 13, apartado 1, letra a), excluye este derecho para las entregas efectuadas antes de la entrada en vigor de la citada Ley.

Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

23. El Gemeente 's-Hertogenbosch (Ayuntamiento de Hertogenbosch; en lo sucesivo, «Gemeente») es un municipio y, como tal, con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, no tiene la consideración de sujeto pasivo en cuanto a las actividades u operaciones que desarrolle en el ejercicio de sus funciones públicas. Sin embargo, también lleva a cabo determinadas actividades y operaciones económicas tanto gravadas como exentas.

24. Por consiguiente, en principio, está facultado para deducir el impuesto soportado relativo a bienes y servicios adquiridos para las necesidades de sus actividades económicas gravadas pero no el impuesto soportado por los bienes que adquiera o los servicios que se le presten para el desarrollo de sus funciones públicas o de sus actividades económicas exentas.

25. En 2000, el Gemeente encargó la construcción de un edificio de oficinas en un terreno de su propiedad. (11) En su declaración de IVA correspondiente a julio de 2002 (antes de la creación del fondo de compensación del IVA) constaba un impuesto soportado por importe de 287 999 euros en relación con las obras. Ocupó el edificio por primera vez el 1 de abril de 2003 (después de la creación del fondo).

26. El Gemeente destinó el edificio a los siguientes usos: en un 94 % al desarrollo de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas (ajenas al ámbito de aplicación del IVA y, por

consiguiente, que no generan el derecho a deducir el impuesto soportado), en un 5 % a actividades económicas gravadas (sujetas al IVA y que generan el derecho a deducir el impuesto soportado) y en un 1 % a actividades económicas exentas (sujetas al IVA pero que no dan derecho a deducir el impuesto soportado). (12)

27. De las observaciones del Gemeente se desprende que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre afección de bienes de uso mixto, (13) optó por incluir el edificio en el patrimonio de su empresa, con el fin de cumplir los requisitos para poder deducir íntegramente el IVA soportado durante su construcción. Sin embargo, a raíz de la sentencia VNLTO, (14) concluyó que no podía hacerlo en este caso, por lo que desistió de este planteamiento.

28. El Gemeente aún desea deducir la totalidad del impuesto soportado, que asciende a 287 999 euros, en relación con las entregas que le fueron efectuadas en 2002, si bien actualmente alega, en esencia, que su primera ocupación del edificio en 2003 constituyó un autoconsumo gravado de conformidad con el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet op de Omzetbelasting y con el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. Por consiguiente, sostiene que las entregas recibidas en 2002 fueron adquiridas a efectos de una entrega realizada gravada y generaban el derecho a la deducción íntegra e inmediata.

29. Las autoridades tributarias no están de acuerdo con ese análisis. Consideran que únicamente el 6 % del impuesto soportado imputado en 2002, correspondiente a la proporción de las actividades del Gemeente comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, puede ser objeto de deducción.

30. El Hoge Raad, que conoce del asunto en apelación, plantea cuatro posibles interpretaciones de la Sexta Directiva, (15) pero alberga dudas sobre cuál de ellas es la correcta. Por consiguiente, plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 7, inicio y letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que ha de tener la consideración de entrega a título oneroso la situación en la cual un ayuntamiento explota un edificio que ha ordenado construir sobre suelo propio y que va a utilizar en un 94 % para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % para sus actividades como sujeto pasivo, de las que un 1 % corresponden a servicios exentos que no dan derecho a deducción?»

Las diversas definiciones de postura

31. Además del análisis del propio Hoge Raad, que figura en la resolución de remisión, han presentado observaciones escritas el Gemeente, los Gobiernos griego y neerlandés y la Comisión, todos los cuales también formularon observaciones verbales en la vista celebrada el 22 de enero de 2014.

32. En esencia, se exponen al Tribunal de Justicia dos posibles planteamientos.

33. El primero de ellos (que denominaré «planteamiento del autoconsumo» y que engloba tres de las posibles alternativas apuntadas por el Hoge Raad) parte del presupuesto de que la situación objeto del litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. Los Gobiernos griego y neerlandés también parten de esa premisa, que sirve asimismo de fundamento para la postura que defiende el Gemeente.

34. El segundo enfoque (que denominaré «planteamiento de la afectación») parte de la premisa de que en 2002 el Gemeente repartió el valor del edificio entre el patrimonio de su empresa y su

patrimonio privado, lo que determinó la posterior situación a efectos del IVA y que el artículo 5, apartado 7, letra a), no fuera aplicable. La Comisión aboga vehementemente por este planteamiento, que parece haber sido el inicialmente adoptado por el Gemeente. Sin embargo, puede que no sea completamente independiente del planteamiento del autoconsumo. En algunos casos es posible combinar ambas posturas (véase el punto 39 *infra*).

35. Con arreglo al *planteamiento del autoconsumo* se considera que el Gemeente ha «producido» él mismo el edificio (dado que ha aportado los terrenos y la fachada original del edificio final, adquiriendo los demás bienes y servicios de terceros) en 2002 y que se lo ha «entregado» a sí mismo a efectos de su primera ocupación en 2003, conforme prevé el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

36. Según la primera alternativa de dicho enfoque que expone el Hoge Raad, el 6 % del IVA imputado a las entregas efectuadas en 2002 debería ser deducible, dado que ese porcentaje representa la proporción en la que dicho edificio ha sido utilizado para fines empresariales en última instancia. El autoconsumo de 2003 debería ser ignorado a efectos del cobro y de la deducción del IVA, dado que únicamente se refiere a esa misma (e insignificante) proporción de uso del edificio con fines empresariales. Ninguna de las partes que presentaron observaciones al Tribunal de Justicia respalda esta alternativa.

37. Conforme a la segunda de las tres alternativas que propone el Hoge Raad, el IVA correspondiente a las entregas obtenidas en 2002 debería ser íntegramente deducible, dado que éstas fueron utilizadas para una entrega gravada, en particular, el autoconsumo de 2003, a la que debe aplicarse el IVA en su totalidad. Por su parte, el 5 % del IVA relativo al autoconsumo (que corresponde al 5 % relativo a la actividad económica gravada) debería ser deducible y el 95 % (que corresponde al 94 % relativo a su actividad como autoridad pública más el 1 % referente a la actividad económica exenta) no podría deducirse. Esta orientación es la que el Gemeente adopta ahora. La Comisión admite que es una interpretación posible, pero no la comparte. Sin embargo, según la Comisión, si esta alternativa del planteamiento del autoconsumo resulta ser correcta, deberá aplicarse conjuntamente con el planteamiento de la afectación, de modo que el uso del edificio por parte del Gemeente para el desarrollo de sus actividades en el ejercicio de sus funciones públicas se considere un uso para fines distintos de los fines «empresariales» del Gemeente a los efectos de la Sexta Directiva y, por consiguiente, una prestación de servicios a título oneroso gravada, de conformidad con el artículo 6, apartado 2, letra a).

38. Según la tercera alternativa del Hoge Raad, el autoconsumo de 2003 únicamente debe considerarse una entrega gravada en la proporción en la que el edificio se haya destinado a fines empresariales, a saber, un 6 %. Por consiguiente, sólo podrá deducirse esa misma proporción del impuesto soportado por las entregas de 2002. Esta alternativa se corresponde a grandes rasgos con la postura que defienden los Gobiernos griego y neerlandés.

39. De conformidad con el *planteamiento de la afectación*, debe considerarse que el Gemeente adquirió las entregas de 2002 de un tercero y las incluyó (así como el edificio que las lleva incorporadas) al patrimonio de su empresa, lo que genera el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado. Dado que con posterioridad utilizó el edificio en un 94 % para fines con respecto a los cuales no es sujeto pasivo sino consumidor final, el Gemeente debería soportar el IVA no deducible sobre el coste de puesta a disposición de dicho edificio para esos fines en virtud del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. En cuanto al 6 % restante de la deducción inicial, este debería distribuirse entre el 1 % de uso para operaciones empresariales exentas y el 5 % de uso para operaciones gravadas. La Comisión considera, con carácter subsidiario, que este enfoque debe aplicarse después del autoconsumo de 2003 conforme a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 7, letra a), si se comprueba que dicha entrega se ha producido (véase el punto 37 *supra*

).

40. El Hoge Raad no aboga por el planteamiento de la afectación como tal, pero considera pese a todo que es posible que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva no pueda aplicarse en absoluto porque no existe ninguna disposición que establezca un mecanismo de deducción para los organismos públicos vinculada a dicho artículo. De existir, sería desde luego posible aplicar el planteamiento de la afectación. No obstante, dicho enfoque es el que defiende la Comisión y parece corresponderse con el principal argumento inicialmente invocado por el Gemeente. La dificultad que se plantea (puesta de manifiesto, en particular por el Gobierno neerlandés y reconocida por el Gemeente) consiste en saber si tras la sentencia VNLTO es posible aplicar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de afectación al patrimonio de la empresa y privado en circunstancias como las del litigio principal. La Comisión considera que no existe tal dificultad. (16)

Apreciación

Relevancia del fondo de compensación del IVA

41. De las observaciones presentadas en este asunto parece desprenderse que los motivos que el Gemeente invoca para abogar por el análisis que actualmente propugna están relacionados con la creación del fondo de compensación del IVA el 1 de enero de 2003. Una cuota de IVA no deducible soportada en 2003 puede ser objeto de compensación en el marco de dicho fondo, mientras que no sucede lo mismo con una cuota análoga soportada en 2002. Por lo tanto, al parecer, lo que le interesa al Gemeente es que el IVA devengado por las entregas de 2002 sea deducible en su integridad y que el IVA no deducible no se devengue hasta 2003.

42. Sin embargo, de los datos que obran en autos se desprende que, en un primer momento, no estaba claro en qué medida la existencia de un fondo de compensación del IVA podía incidir en el análisis de la cuestión prejudicial. Según parece, era posible que la compensación de dicho fondo ascendiese al importe deducible por lo que el sistema común del IVA podía sufrir distorsiones.

43. Esta duda quedó disipada en gran medida en la vista. Según tengo entendido, el Gobierno central de los Países Bajos presta financiación a los municipios fundamentalmente a través de Gemeentefonds («fondos municipales»), con cargo a los cuales los municipios pueden efectuar disposiciones para sufragar sus gastos, dentro de unos límites establecidos con arreglo a ciertos criterios, incluidas sus dimensiones y población. Hasta finales de 2002, los municipios recibían una aportación a tanto alzado de dicho fondo para atender todos sus gastos, incluido, en su caso, el IVA. El fondo de compensación del IVA se segregó del fondo municipal en 2003, de forma que actualmente el IVA se gestiona al margen de los gastos que excluyen el IVA, para garantizar que exclusivamente todo el IVA relativo a las entregas adquiridas para el desarrollo de actividades en el ejercicio de funciones públicas y que, por consiguiente, están excluidas del ámbito de aplicación del IVA, sea susceptible de compensación. Como aclaró el Gobierno de los Países Bajos en la vista y ratificó la Comisión, dicho sistema no es una medida fiscal sino presupuestaria, diseñada simplemente para garantizar una adecuada financiación de los gastos de los entes locales y eliminar distorsiones en los costes entre servicios internos y servicios externalizados.

44. Si es así, en mi opinión no es probable que el sistema del IVA sufra distorsiones por existir una situación en la que el Gemeente estaba facultado para considerar los bienes recibidos en 2002 como un autoconsumo gravado en 2003 y otra en la que no lo estuviera. En el primer caso, el IVA devengado por la entrega de dichos bienes sería deducible en 2002 y, por tanto, no sería tomado en consideración a efectos de una compensación por parte del fondo municipal durante dicho año, mientras que el IVA devengado por el autoconsumo sí podría ser susceptible de

compensación por parte del fondo de compensación del IVA en 2003. En el segundo caso, el gasto con el IVA incluido computaría a efectos del cálculo de la compensación del fondo municipal en 2002 y no se adeudaría IVA en 2003.

45. En estas circunstancias, no examinaré en más profundidad la importancia del fondo de compensación del IVA y creo que el Tribunal de Justicia tampoco debe hacerlo. Sin embargo, si el órgano jurisdiccional nacional considera que el recurso al fondo de compensación del IVA puede distorsionar el sistema del IVA, deberá tener en cuenta tal efecto y, en su caso, plantear una cuestión adicional al Tribunal de Justicia sobre cualquier aspecto al respecto.

Resultado final

46. En 2002 el Gemeente pagó el IVA por los bienes adquiridos con la finalidad última de utilizar un edificio de oficinas en un 94 % para el desarrollo de sus actividades en el ejercicio de sus funciones públicas (ajenas al ámbito de aplicación del IVA y que, por lo tanto, no generan el derecho a deducir el impuesto soportado), en un 5 % para el desarrollo de actividades gravadas (sujetas a IVA y que generan el derecho a deducir el IVA soportado) y en un 1 % para actividades exentas (sujetas a IVA pero que no dan derecho a deducir el impuesto soportado).

47. Por consiguiente, en última instancia, cualquier resultado que sea coherente con el sistema de la Sexta Directiva debe entrañar que se genere el derecho a efectuar una deducción en relación con el 5 % del uso del edificio para el desarrollo de actividades gravadas en las que se repercute el impuesto, si bien no con respecto al uso restante. (17)

48. Según parece, el Hoge Raad y todas las partes que han presentado observaciones al Tribunal de Justicia coinciden en que ese debe ser el resultado final.

49. La dificultad radica en determinar la forma más correcta de llegar a sobre la base de las distintas disposiciones de la Sexta Directiva y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las interpreta, cuestión sobre la que las partes no están de acuerdo.

Importancia de la sentencia VNLTO

50. En mi opinión, la primera pregunta que procede responder es si la jurisprudencia derivada de la sentencia VNLTO impide que pueda adoptarse el planteamiento de la afectación. (18) En tal caso, ya no sería preciso analizar en mayor profundidad dicho planteamiento. En caso contrario, aún resultaría necesario establecer si el enfoque del autoconsumo puede aplicarse y, de ser así, examinar en qué medida ambos planteamientos son compatibles entre sí.

51. Tras leer la sentencia VNLTO, es difícil no estar de acuerdo con el Gemeente y con el Gobierno de Países Bajos en que lo que el Tribunal de Justicia realmente declaró fue que, cuando la actividad de un sujeto pasivo incluye operaciones (gravadas o exentas) comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA y operaciones ajenas a él, no son de aplicación ni la opción ni el mecanismo previstos en la jurisprudencia sobre afectación de bienes de inversión de uso mixto. Aunque el razonamiento contenido en la sentencia podría haber sido más completo y claro, parece seguir el análisis más exhaustivo realizado por el Abogado General Mengozzi en los puntos 20 a 57 de sus conclusiones presentadas en dicho asunto. Estoy completamente de acuerdo en que la mención «el uso [...] para las necesidades privadas [...] o [...] para fines ajenos a la empresa» contenida en el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva obviamente no incluye el uso para fines de la empresa que quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA.

52. El asunto VNLTO versaba sobre una asociación de empresas agrarias, financiada a través de las cuotas de sus socios, que promovía los intereses del sector agrario en determinadas zonas

de los Países Bajos. Dicha actividad, que con carácter general se financiaba con cargo a cuotas y no a remuneraciones específicas, se llevaba a cabo sin contraprestación, por lo que quedaba excluida del ámbito del IVA. Sin embargo, VNLTO también prestaba a sus miembros y a terceros servicios individuales por los cuales emitía facturas y que constituían prestaciones a título oneroso comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. La cuestión que se planteó al Tribunal de Justicia era si el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva podía aplicarse a la utilización, para las necesidades de operaciones excluidas del ámbito de aplicación del IVA, de bienes y servicios adquiridos por VNLTO e incluidos en el patrimonio de su empresa. La respuesta fue negativa. Las operaciones controvertidas no podían ser consideradas ajenas a la empresa «ya que constituyen el objeto social principal de dicha asociación». (19)

53. El presente asunto versa sobre un municipio que no puede ser considerado sujeto pasivo en cuanto a las actividades u operaciones que desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas y que, por consiguiente, están excluidas del ámbito de aplicación del IVA. Tales actividades constituyen su «objeto principal». Además, presta servicios tanto gravados como exentos pero que están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IVA y con respecto a los cuales es sujeto pasivo.

54. En mi opinión en ambos asuntos deben aplicarse los mismos principios.

55. No me inducen a cambiar de opinión los argumentos de la Comisión en el sentido de que el asunto VNLTO versaba sobre servicios, mientras que el litigio principal se refiere a bienes de inversión; de que en el asunto VNLTO las actividades u operaciones pertinentes estaban excluidas del ámbito de aplicación del IVA dado que no existía una contraprestación concreta, mientras que en el caso de autos es así porque el Gemeente no puede ser considerado un sujeto pasivo, y en el sentido de que en el asunto Uudenkaupungin kaupunki (20) el Tribunal de Justicia aceptó que los organismos administrativos tenían la opción de afectar bienes de inversión de uso mixto al patrimonio de su empresa.

56. En primer lugar, el razonamiento y fallo del Tribunal de Justicia en el asunto VNLTO se refería claramente a «bienes y servicios», y en dicha sentencia nada apunta a que por «bienes» debiera entenderse exclusivamente «bienes distintos de los bienes de inversión», mientras que el análisis llevado a cabo por el Abogado General Mengozzi llegó a la clara conclusión (21) de que el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no era aplicable a los hechos aunque se tratase de bienes de inversión. En segundo lugar, no creo que la razón por la cual las actividades u operaciones quedan excluidas del ámbito de aplicación del IVA sea pertinente para determinar si constituyen «fines ajenos a los de [su] propia empresa». Lo que importa, según la sentencia VNLTO, es si están comprendidos en el «objeto social principal» de la entidad de que se trata. Por último, no encuentro ningún indicio en la sentencia Uudenkaupungin kaupunki que apunte a que el Tribunal de Justicia opine que los organismos públicos pueden optar por afectar bienes de inversión de uso mixto al patrimonio de su empresa. El apartado 34 de dicha sentencia, que la Comisión cita, está redactado en términos generales y hace referencia a una objeción general formulada por el Gobierno finlandés, mientras que en el apartado 33 el Tribunal de Justicia dejó claro que «los [...] artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, únicamente pueden aplicarse en el supuesto de que se destine de nuevo el bien de que se trate a un uso privado, pero no en el caso de que se vuelva a destinar dicho bien para ser utilizado en una actividad exenta».

57. Por lo tanto, en mi opinión, en las circunstancias del presente asunto, el Gemeente no podía acogerse a la opción de afectar el edificio de oficinas al desarrollo de su actividad como sujeto pasivo y, posteriormente, considerar que su utilización para el desarrollo de sus actividades en el ejercicio de sus funciones públicas constituye una prestación de servicios a título oneroso gravada.

Artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva

58. Procede examinar a continuación si el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva resulta aplicable y, en caso afirmativo, con qué efectos.

59. Esta disposición ofrece una opción a los Estados miembros. Sin embargo, coincido con el Gobierno neerlandés en que una vez que un Estado miembro se ha acogido a dicha opción, como ha sido el caso de los Países Bajos, el tratamiento a efectos de IVA en cuestión debe aplicarse a todas las situaciones en las que se cumplan los requisitos establecidos en dicha norma del modo en que hayan sido transpuestos al Derecho interno. Por el contrario, está claro que no puede aplicarse cuando no se cumplen tales criterios.

60. De la lectura del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet op de Omzetbelasting, en relación con el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva y con la jurisprudencia pertinente, se desprende en mi opinión que cuando un sujeto pasivo i) produce bienes dentro de la actividad de su empresa (o facilita materiales, incluidos terrenos, para bienes fabricados por encargo), ii) utiliza los bienes producidos para las necesidades de su empresa y iii) el IVA de dichos bienes no habría sido íntegramente deducible si hubieran sido adquiridos a otro sujeto pasivo, su utilización para las necesidades de la empresa debe considerarse una prestación gravada.

61. Estos tres requisitos son acumulativos. Si se cumplen todos ellos, el uso para fines de la empresa debe considerarse una prestación gravada. En caso contrario, no puede serlo.

62. En mi opinión, a primera vista, dichos requisitos se cumplen en el caso del Gemeente. El edificio de oficinas fue construido bajo pedido utilizando (entre otras cosas) un terreno y una fachada suministrados por el Gemeente (situación análoga a la existente en el asunto Gemeente Vlaardingén). Asimismo, creo que debe entenderse que se ha construido dentro de la actividad de la empresa del Gemeente y que se utiliza para los fines de dicha empresa. El significado del término «empresa» contenido en el artículo 5, apartado 7, de la Sexta Directiva debe ser el mismo que en el artículo 6, apartado 2, en un contexto paralelo de autoconsumo. Dado que el edificio se utiliza también para operaciones distintas de las operaciones gravadas, el IVA soportado no habría sido íntegramente deducible si hubiera sido adquirido en su integridad de otro sujeto pasivo.

63. Se plantea pues la cuestión de si dicho análisis preliminar queda desvirtuado porque sólo el 6 % de la utilización del edificio está afecta a las necesidades de la empresa del Gemeente en su condición de sujeto pasivo.

64. En mi opinión, no lo está. El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva tenía por objetivo eliminar las distorsiones de la competencia derivadas de la circunstancia de que, cuando el impuesto soportado no es íntegramente deducible, quienes producen bienes que utilizan en su propia explotación disfrutarían de una ventaja frente a aquellos que deben adquirirlos de un tercero a menos que ambos insumos sean gravados del mismo modo. Este objetivo no depende de valores concretos. Por consiguiente, la magnitud de la ventaja no constituye un factor determinante. En todo caso, no puede analizarse en términos de proporción: la ventaja que

representa el 6 % de una elevada cuota de IVA puede ser superior a la que concede el 94 % de una cuota menor.

65. Por consiguiente, en mi opinión, la toma de posesión del edificio por parte del Gemeente (al margen del momento exacto en que se haya producido) tras su construcción, empleando elementos suministrados por el Gemeente, debe ser considerada un autoconsumo gravado, conforme a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

66. No obstante, no hay que olvidar que dicha consideración carece de pertinencia cuando los bienes simplemente se adquieren en su totalidad a otro sujeto pasivo y luego se destinan a un determinado uso, con independencia de cuál sea dicho uso. En el sistema común del IVA, no puede lograrse ningún objetivo imaginable al considerar una misma entrega primeramente una adquisición (que tributa de forma íntegra y que da derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado) y después como un autoconsumo (que tributa de forma íntegra y que no da derecho a deducción en absoluto o, en su caso, da derecho a una deducción parcial), en lugar de considerarlo como una única entrega que tribute íntegramente y que no dé derecho a deducción en absoluto o, en su caso, dé derecho a una deducción parcial. Por consiguiente, si el trato fiscal sobre el que versa el litigio principal únicamente tuviera por objeto las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por el contratista independiente del Gemeente, al margen de los elementos del edificio final suministrados por el propio Gemeente, no podría aplicarse el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. (22)

67. Tal trato fiscal es adecuado (y obligatorio) únicamente y en la medida en que se cumplan plenamente todos los requisitos previstos en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. Por lo tanto, no puede aplicarse exclusivamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por el o los contratistas externos del Gemeente. El autoconsumo debe referirse a toda la entrega, lo que necesariamente incluye el terreno y la fachada existentes. Si no fuera así, no habría ningún tipo de aportación por parte del Gemeente y deberían aplicarse a toda la operación las normas generales. Por lo tanto, la cuota de IVA que debe abonar el Gemeente en relación con el autoconsumo debe calcularse sobre la base del precio total de compra (o a falta de él, el precio de coste en el momento de la entrega) de todos y cada uno de los elementos del terreno y del edificio con arreglo a lo previsto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva siempre y cuando no se haya recaudado ya el IVA con respecto a tales elementos. (23)

68. Partiendo de la premisa de que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva puede y debe aplicarse a la entrega del edificio en su conjunto, estoy de acuerdo con el Gemeente en que efectivamente debe prevalecer la segunda alternativa de dicho enfoque propuesta por el Hoge Raad (véase el punto 37 *supra*), posibilidad que también acepta, aunque no comparte, la Comisión.

69. El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva hace referencia a la «aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa» básicamente de bienes producidos internamente. Cuando concurre dicha circunstancia, la aplicación puede ser considerada una entrega realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva (y debe serlo en los Estados miembros que se hayan acogido a la correspondiente opción), y, por consiguiente, sujeta al IVA. Esa disposición no prevé ni la aplicación de dichos bienes en parte para fines de la empresa del sujeto pasivo y en parte para fines distintos de los comprendidos en el ámbito de aplicación del sistema del IVA ni que dicha aplicación sea considerada una entrega realizada en parte a título oneroso y en parte a título gratuito. En efecto, los fines a los que se destina una entrega carecen en principio de pertinencia en la cuestión de si está gravada o no (pero sí la tienen para determinar si se genera el derecho a deducir el IVA soportado por la

entrega).

70. Pues bien, cuando se produce un autoconsumo de los previstos en el artículo 5, apartado 7, letra a), esa entrega debe ser forzosamente una operación gravada en su totalidad, a menos que esté total o parcialmente comprendida en el ámbito de aplicación de una exención del IVA.

71. En el presente asunto nada indica que pueda aplicarse una exención al autoconsumo del edificio de oficinas.

72. Conforme a lo anterior, debe ser considerada una operación posterior plenamente gravada llevada a cabo por el Gemeente. Por lo tanto, todo el IVA soportado por las prestaciones adquiridas por el Gemeente a efectos de dicha operación posterior gravada puede deducirse de conformidad con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

73. Sin embargo, en lo que respecta al propio autoconsumo, el Gemeente adeudará el IVA sobre el valor total de la operación. Posteriormente, conforme al artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, en la medida en que el edificio se utilice para el desarrollo de operaciones gravadas del Gemeente (en un 5 % en el litigio principal), dicho ente podrá deducir el impuesto soportado del impuesto repercutido que debe pagar a las autoridades tributarias. En cuanto al 95 % restante, destinado a otras operaciones, no puede practicarse deducción alguna.

74. En resumen, la interpretación que propongo llevaría al siguiente resultado en el presente asunto. La primera ocupación del edificio por parte del Gemeente, acaecida en 2003, debe ser considerada una entrega a título oneroso y la base imponible debe calcularse, conforme dispone el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva, para todo el valor de la entrega, incluido el del terreno, siempre que no se hubiera recaudado ya el IVA sobre él. El Gemeente podrá deducir el IVA soportado por las prestaciones adquiridas a dicho fin, incluyendo, en su caso, por el terreno, cuando determine el IVA que debe abonar con respecto a dicha prestación, que se considera efectuada a título oneroso. Cuando utilice el edificio para otras operaciones desarrolladas dentro de su actividad, con arreglo al artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, únicamente podrá deducir del IVA repercutido en relación con dichas prestaciones la parte del IVA que debe abonar con respecto a la prestación considerada realizada a título oneroso conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), que se corresponde con el uso del edificio para operaciones gravadas, en particular, en las circunstancias del litigio principal, un 5 %.

Conclusión

75. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, opino que el Tribunal de Justicia debe responder de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad:

«El artículo 5, apartado 7, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 se aplica a una situación en la que un municipio realiza la primera ocupación de un edificio que ha sido construido por encargo suyo en un terreno de su propiedad y que utilizará en un 94 % para el desarrollo de sus actividades en el ejercicio de sus funciones públicas y en un 6 % para sus actividades como sujeto pasivo, lo que incluye un 1 % destinado a actividades exentas que no generan el derecho a deducción.»

1 — Lengua original: inglés.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). La Sexta Directiva estaba en vigor en el momento pertinente para el litigio principal, pero ha sido sustituida desde entonces, sin cambios significativos, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007 L 335, p. 60).

3 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2012 (C-299/11).

4 — Citada en el apartado 25 de la sentencia *Gemeente Vlaardingen*, citada en el punto 12 *supra*.

5 — Sentencia de 16 de febrero de 2012 (C-594/10). Véase, asimismo, la sentencia de 23 de abril de 2009, *Puffer* (C-460/07, Rec. p. I-3251), apartados 39 y ss.

6 — Este enfoque ha sido modificado por el artículo 168 *bis*, apartado 1, de la Directiva 2006/112, introducido con efectos a partir del 1 de enero de 2011 por 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 (DO L 10, p. 14), con arreglo al cual, en particular «en el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con este patrimonio deberá efectuarse [...] de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa». En virtud del artículo 168 *bis*, apartado 2, los Estados miembros podrán aplicar también esa misma regla a otros bienes. Sin embargo, la nueva normativa no es aplicable *ratione temporis* al litigio principal.

7 — Citado en el apartado 25 de la sentencia *Gemeente Vlaardingen* (véase el punto 12 *supra*), apartados 26 a 40. Véase, asimismo, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement* (C-437/06, Rec. p. I-1597), apartados 26 a 31.

8 — Apartado 39 de la sentencia.

9 — El artículo 3, apartado 1, letra h), está basado en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

10 — De conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

11 — Según el *Gemeente*, dichas obras entrañaban la demolición de un edificio existente salvo su fachada y la construcción de una nueva edificación tras la fachada.

12 — Al parecer, dicha distribución había sido convenida por el *Gemeente* y la autoridad tributaria.

13 — Véase el punto 15 *supra*.

14 — Véase el punto 17 *supra*.

15 — Véanse los puntos 35 a 38 *infra*.

16 — Véanse los puntos 55 y ss. *infra*.

- 17 — Véase asimismo la sentencia *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement*, citada en la nota 7, apartado 37.
- 18 — Véanse los puntos 17 y 18 *supra*.
- 19 — Véase la sentencia *VNLTO*, citada en el apartado 25 de la sentencia *Gemeente Vlaardingen* (citada en el punto 12 *supra*), apartado 39.
- 20 — Citada en el apartado 25 de la sentencia *Gemeente Vlaardingen*, citada en la nota 3 y en el punto 12 *supra*.
- 21 — Punto 57 de dichas conclusiones.
- 22 — Véase, asimismo, la nota 10 de las conclusiones presentadas por el Abogado General Mazák en el asunto *Gemeente Vlaardingen*, citado en la nota 3 y, *a sensu contrario*, el apartado 27 de la sentencia dictada en dicho asunto.
- 23 — Véase la sentencia *Gemeente Vlaardingen*, citada en la nota 3, apartados 30 y ss.