CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F. G. JACOBS
presentadas el 27 de febrero de 1992 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El Hoge Raad der Nederlanden pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la interpretación de la Sexta Directiva relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (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) y en particular de las disposiciones del apartado 6 del artículo 5 y de la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11, relativos a la apropiación de los bienes de una empresa para necesidades privadas. El punto esencial en el presente caso es saber si un empresario de la construcción que compra para fines privados un terreno en el que construye una vivienda en el marco de su actividad profesional está sujeto, teniendo en cuenta esta utilización para fines privados, de un impuesto cuya base sería el valor del terreno y de la construcción, incluso si no ha deducido el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») más que por la adquisición de los bienes y servicios utilizados para construir la vivienda y no para la adquisición del terreno.

Hechos y cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional

2. Los hechos del asunto principal son los siguientes. El 15 de agosto de 1978, el Sr. de Jong, empresario de la construcción, compró una parcela de terreno en la que se encontraba un edificio. No pagó IVA por el terreno. Posteriormente se le concedió un permiso para construir dos viviendas en dicha parcela. El 30 de julio de 1979 vendió aproximadamente la mitad del terreno a un tercero, el Sr. Dolfing. No facturó el IVA por esta venta. Seguidamente, el Sr. de Jong derribó el edificio existente y construyó dos viviendas sobre el conjunto de la parcela, una por cuenta del Sr. Dolfing y otra para sí mismo. Las dos viviendas fueron acabadas, respectivamente, en 1980 y 1981. Como el Sr. de Jong había deducido el IVA para la adquisición de bienes y servicios utilizados en el marco de la construcción de las viviendas, indicó en su declaración de IVA en concepto de impuesto exigible (impuesto repercutido) un importe igual al impuesto deducido (impuesto soportado) por los bienes y servicios utilizados para la construcción de la vivienda destinada a sus fines privados. Sin embargo, el inspector del IVA consideró que, en virtud de las disposiciones neerlandesas relativas a la imposición de la utilización de los bienes de una empresa para necesidades privadas [letra g) del apartado 1 del artículo 3] de la Ley neerlandesa de 1968 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios) procedía considerar que el Sr. de Jong se había hecho una sola e idéntica entrega de bienes que comprendían el terreno y la vivienda; por ello el inspector se esforzó en incluir el valor del terreno en la base imponible. En apoyo de su recurso, el Sr. de Jong alegó que el terreno nunca había formado parte del patrimonio de su empresa, puesto que lo había comprado a título

* Lengua original: inglés.

privado y que, por lo tanto, el terreno no había sido apropiado con cargo a la empresa en el sentido de las disposiciones neerlandesas.

3. Después de perder su recurso interpuesto ante el Gerechtshof, el Sr. de Jong recurrió en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden. Este último decidió que las disposiciones neerlandesas trataban de alcanzar el mismo resultado que las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva IVA y sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva ¿debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo —en este caso, un empresario de la construcción— que adquiere un terreno con la única finalidad de utilizarlo para fines privados y luego edifica en él un inmueble —es decir, una vivienda— en el marco de su actividad profesional y, por último, utiliza para fines privados el inmueble y el terreno en el que está construido y eventualmente el terreno inmediato, se ha apropiado, a efectos de las citadas disposiciones de la Sexta Directiva, no sólo del edificio de su empresa, sino también del conjunto formado por dicho edificio, el terreno sobre el que está edificado y el terreno inmediato?

2) El requisito al que el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva subordina la asimilación de una apropiación a una entrega y según el cual este bien o los elementos que lo componen deben haber sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido, ¿debe entenderse en el sentido de que si se produce la apropiación de un bien inmueble de la empresa, compuesto por un edificio, el terreno en el que está construido y eventualmente el terreno inmediato sin que el terreno haya sido objeto del derecho de deducción, no hay entrega ni en lo que se refiere al bien inmueble considerado en su totalidad ni en lo que se refiere a una parte del mismo, es decir, al edificio?

3) Si la respuesta a la segunda cuestión es que ha habido entrega en el sentido del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva por lo que se refiere al bien inmueble considerado en su totalidad, la disposición de la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 de la Sexta Directiva ¿debe entenderse en el sentido de que la base imponible que en ella se contempla está constituida por el precio de coste del bien inmueble considerado en su totalidad, precio que incluye por lo tanto el precio de coste del terreno, o bien dicha base imponible debe limitarse a la parte del precio de coste que haya sido objeto de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido?»

Las disposiciones comunitarias

4. Las disposiciones de la Sexta Directiva IVA relativas a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios para necesidades privadas se enuncian en el apartado 6 del artículo 5 y en el apartado 2 del artículo 6, en relación con las letras b) y c) del apartado 1 de la letra A del artículo 11.

El apartado 6 del artículo 5 dispone:

«Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien

de su empresa para sus necesidades privadas [...] siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido [...]»

El apartado 2 del artículo 6 asimila a prestaciones de servicios efectuados a título oneroso:

«a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo [...] cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas [...]».

La letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 dispone que la base imponible estará constituida en las operaciones enunciadas en el apartado 6 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».

La letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 dispone de manera análoga que en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6 la base imponible estará constituida por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.

5. En consecuencia, según estas disposiciones, un sujeto pasivo que utilice un bien de su empresa para sus necesidades privadas se considera que ha realizado una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso, siendo la base imponible el precio de compra o el precio de coste de los bienes o el importe de los gastos para la ejecución de la prestación de servicios. Estas disposiciones tratan de evitar que los bienes de una empresa que sean utilizados para las necesidades privadas de un sujeto pasivo puedan librarse del IVA sobre la base de las disposiciones del artículo 17 de la Directiva, que autorizan a los sujetos pasivos a deducir el IVA que grava la compra de tales bienes (es decir, a recuperar este IVA deduciéndolo del IVA que tengan que pagar pon sus operaciones). El apartado 6 del artículo 5 crea una operación asimilable a una entrega de bienes, mientras que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 crea una operación asimilada a una prestación de servicios. El apartado 6 del artículo 5 parece plantear, pues, la cesión definitiva de bienes fuera de la empresa, mientras que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 se refiere a la utilización para fines privados de bienes que continúan estando afectados a la empresa. De todos modos, las dos disposiciones parecen idénticas en gran medida desde el punto de vista de su redacción y de sus efectos.

6. El apartado 1 del artículo 5 de la Directiva define la «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre un «bien corporal» con las facultades atribuidas a su propietario. Como bien corporal, el terreno entra pues entre los «bienes» en el sentido del artículo 5 y puede ser objeto de una operación con arreglo al apartado 6 del artículo 5.

La primera cuestión

7. La primera cuestión del Hoge Raad der Nederlanden se refiere sustancialmente a saber si un sujeto pasivo (un empresario) que adquiere un terreno con la exclusiva finalidad de utilizarlo para fines privados pero que construye en él, en el marco de su actividad profesional, un edificio (es decir, una vivienda) para ocuparla él mismo se apropia del terreno con cargo a los bienes de su empresa para sus necesidades privadas en el sentido del apartado 6 del artículo 5.

8. Me parece claro que en semejante caso no es aplicable el apartado 6 del artículo 5, porque el terreno se posee a título privado y no es un bien de la empresa del sujeto pasivo en el sentido de dicho artículo. Este punto de vista es conforme a las otras disposiciones de la Directiva y a la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795; véanse, en particular, los apartados 8 a 12 de la sentencia y los puntos 23 y 24 de mis conclusiones). Cuando un sujeto pasivo adquiere bienes exclusivamente para necesidades privadas, actúa a título privado y no con carácter de sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva IVA. Por consiguiente, las diferentes disposiciones de la Directiva que se refieren a la adquisición de los bienes de una empresa no son de aplicación. En particular, lo que dispone el apartado 2 del artículo 17, que reconoce a los sujetos pasivos el derecho a deducir el IVA y que grava la compra así como las reglas administrativas y contables que recogen los artículos 18 y 22 de la Directiva son inaplicables a la adquisición de tales bienes. Como en un caso semejante los bienes no forman parte de la empresa del sujeto pasivo, está claro que no puede considerarse que el sujeto pasivo entrega dichos bienes en el sentido del apartado 6 del artículo 5.

9. La Comisión y el Gobierno alemán comparten este punto de vista. Sin embargo, en sus observaciones escritas, el Gobierno neerlandés ha afirmado que la construcción de una vivienda sobre el terreno puesto a disposición de la empresa para tal fin ha dado origen, desde el punto de vista del IVA, a un nuevo bien inmueble constituido por el edificio y el terreno correspondiente. Esta nueva unidad es consecuencia de la actividad profesional del sujeto pasivo. Por lo tanto, el Gobierno neerlandés ha llegado a la conclusión de que la primera cuestión debe responderse afirmativamente en el sentido de que, en la situación descrita por el órgano jurisdiccional de remisión, el sujeto pasivo se ha apropiado el terreno y la construcción para necesidades privadas. En la vista, dicho Gobierno modificó su postura. Reconoció que la primera cuestión, tal como fue formulada por el órgano jurisdiccional nacional, suponía que el terreno era utilizado para finalidades privadas, pero añadía que no estaba claro si esto había sido considerado como una circunstancia de hecho en el procedimiento principal (véase luego el apartado 16).

10 La primera cuestión del Hoge Raad indica expresamente que el terreno fue adquirido con la sola finalidad de utilizarlo con fines privados y no se ha pedido ninguna aclaración sobre este punto. A mi parecer —y aquí comparto las afirmaciones de la Comisión— el hecho de que un empresario, que actúa como sujeto pasivo, construya una vivienda con fines privados sobre un terreno que le pertenece personalmente no produce el efecto de convertir el terreno en un bien de la empresa. Prescindiendo de la cuestión de si el edificio y el terreno son disociables con arreglo a la legislación nacional aplicable por lo que se refiere a los bienes inmuebles, me parece indispensable, a los fines del apartado 6 del artículo 5, distinguir entre la imposición de un terreno que un sujeto pasivo posee a título privado y la imposición de un edificio que el sujeto pasivo ha construido sobre el mismo terreno

en el marco de su actividad profesional. La solución contraria iría más allá de lo que es necesario para alcanzar el objetivo de esta disposición que trata de impedir que el consumo privado de un sujeto pasivo se libre del IVA. Si el Sr. de Jong hubiera encargado a un tercero la construcción de un edificio sobre su terreno, estaría fuera de duda que el tercero había entregado tanto el terreno como el edificio. El IVA sería exigible únicamente por el precio pagado por el edificio. En las circunstancias del caso de autos, la imposición en concepto de una utilización para fines privados por lo que respecta al terreno se traduciría en una carga fiscal mayor que si el Sr. de Jong hubiera actuado como consumidor ordinario.

11. El carácter indefendible del punto de vista que el Gobierno neerlandés expuso en sus observaciones escritas puede demostrarse tomando el ejemplo de un propietario de un garaje cuyo automóvil privado es reparado en su empresa. En un caso semejante, el coche no se convierte en parte integrante de los bienes de su empresa. Puede considerarse que el propietario del garaje efectúa una prestación de servicios a sí mismo en el sentido de la letra b) del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva o utiliza bienes afectados a la empresa (es decir, el garaje y sus instalaciones, pero no el automóvil) para sus necesidades privadas con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 6 y que efectúa una entrega a sí mismo, con arreglo al apartado 6 del artículo 5, de las piezas de recambio que eventualmente podría apropiarse con cargo a los bienes de su empresa con ocasión de la reparación. Sería absurdo de todos modos pretender que realiza una entrega del automóvil a sí mismo. Simplemente realiza prestaciones de servicios sobre su propiedad privada y le añade bienes, dentro del marco de su empresa.

12. En el caso de autos podemos preguntarnos si es exacto considerar que el sujeto pasivo efectúa una entrega de bienes constituida por una construcción terminada. La construcción de una vivienda por un empresario sobre el terreno de un cliente podría también ser considerada como una prestación de servicios constituida por la realización de trabajos de construcción sobre el terreno del cliente o como una entrega mixta de trabajo, de equipo y de materiales. La construcción de un edificio por un sujeto pasivo para sus necesidades privadas en un terreno de su propiedad debería, por analogía, ser objeto de impuestos con arreglo tanto al apartado 2 del artículo 6 como al apartado 6 del artículo 5. A partir de estas consideraciones, la cuestión de la entrega única e indivisible de un bien inmueble constituido por el terreno y la construcción acabada no se plantearía.

13. Sin embargo este punto no es preciso resolverlo en el presente asunto. A mi parecer, la primera cuestión debe responderse en todo caso por la negativa, en el sentido de que, en la situación descrita, el sujeto pasivo no se apropia el terreno de su empresa para sus necesidades privadas, en el sentido del apartado 6 del artículo 5.

Segunda cuestión

14. La segunda cuestión del Hoge Raad se refiere en sustancia a si, cuando un bien compuesto de un terreno y de un edificio ha sido apropiado para fines privados con cargo a una empresa, el requisito que plantea el apartado 6 del artículo 5, según el cual dicho bien o los elementos que lo componen deben tener derecho a una deducción

total o parcial del IVA, significa que no hay entrega ni en lo que se refiere al bien inmueble tomado en su conjunto ni en lo que se refiere al edificio, cuando el terreno no ha dado lugar a una deducción del IVA.

15. En el fallo de su resolución, el Hoge Raad no dice explícitamente que la segunda cuestión sólo se plantea para el caso de que la primera recibiera una respuesta afirmativa. De todas formas es claro que la realidad es así. La segunda cuestión constituye evidentemente la consecuencia lógica de la primera, puesto que parte expresamente del principio de que el terreno ha sido apropiado con cargo a la empresa para necesidades privadas —lo que constituye precisamente el punto sobre el que la primera cuestión trata de conseguir una decisión del Tribunal de Justicia para plantear a continuación un punto distinto relativo al efecto del requisito de deductibilidad planteado en el apartado 6 del artículo 5. El hecho de que la segunda cuestión dependa de una respuesta afirmativa a la primera cuestión se confirma además si se tienen en cuenta los motivos de la resolución de remisión (en particular los apartados 4.3 a 4.7), donde el Hoge Raad plantea su análisis de los problemas planteados por las cuestiones segunda y tercera en estos términos: «En caso de que la respuesta a esta cuestión fuera afirmativa» (apartado 4.3). Como la primera cuestión debe responderse a mi juicio por la negativa, no procede examinar la segunda cuestión.

16. Adopto este punto de vista a pesar del planteamiento que el Gobierno neerlandés parece haber adoptado en la vista. Aun admitiendo que la respuesta a la primera cuestión debiera ser negativa, ha parecido que el Gobierno neerlandés sugería que el Tribunal de Justicia, teniendo en cuenta la incertidumbre que rodea los hechos en el presente caso, debiera responder a la segunda pregunta y, por consiguiente, examinar la posibilidad de que el terreno fuera adquirido a título privado, pero que posteriormente haya sido afectado a la empresa. No creo que tal conclusión se imponga. Una lectura de la resolución de remisión muestra que la segunda cuestión no ha sido formulada por ninguna incertidumbre sobre los hechos: por el contrario, ha sido planteada partiendo del principio de que, en Derecho, un empresario convierte un terreno poseído a título privado en un bien de su empresa al construir sobre dicho terreno un edificio para sus necesidades propias, hipótesis que ya se ha excluido (véanse los anteriores apartados 10 a 12). Además se observará que la segunda cuestión plantea problemas un poco más amplios relativos a la finalidad y al efecto de las disposiciones relativas a la imposición de la utilización para necesidades privadas, incluidos determinados puntos cuya oportunidad muestra ser más inmediata en otro asunto pendiente actualmente ante el Tribunal de Justicia, es decir, el asunto C-193/91, Mohsche.

Tercera cuestión

17. La tercera cuestión del órgano jurisdiccional nacional se dirige a saber si, en caso de entrega de un bien inmueble considerado como un conjunto, la base imponible a los fines de la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 está constituida por el precio de coste del bien inmueble considerado en su totalidad o sólo por la parte del precio de coste que ha dado lugar a una deducción del IVA. Sin embargo, esta cuestión no se plantea porque entiendo que, en la situación descrita, no ha habido entrega del terreno.

Conclusión

18. En conclusión, a mi parecer el Tribunal de Justicia debe dar la respuesta siguiente a la primera cuestión planteada por el Hoge Raad:

«El apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo (es decir, un empresario de la construcción) adquiere un terreno con la única finalidad de utilizarlo para sus necesidades privadas y construye en él, en el marco de su actividad profesional, un edificio que utiliza para fines privados, únicamente el edificio, y no el terreno, debe considerarse en relación con esta disposición como apropiado para necesidades privadas.»