

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 3 de marzo de 2005

■ Asunto C-32/03

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Condición de sujeto pasivo – Derecho a deducción – Liquidación – Relación directa e inmediata – Operaciones inherentes al conjunto de la actividad económica.

I. Comentario

La sociedad comanditaria Fini H (Dinamarca), desarrollaba una actividad de restauración para la que arrendó unos locales. Terminada su actividad, los locales dejaron de ser utilizados, pero el contrato de arrendamiento no contenía cláusula alguna de resolución o denuncia anticipada, por lo que hubo de continuar pagando determinados gastos hasta la terminación del contrato.

La cuestión que se plantea se relaciona con el propio concepto de actividad y el derecho a la devolución de las cuotas soportadas, en concreto:

“¿Puede considerarse que ejerce una actividad económica por cuenta propia, en el sentido del artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva sobre el IVA, una persona que ha celebrado inicialmente un contrato de arrendamiento en el marco de una actividad económica por cuenta propia ya finalizada, cuando el contrato de arrendamiento ha seguido vigente durante un determinado período debido a una cláusula que impide su resolución, pero, tras el cese efectivo de la actividad, no se ha realizado operación alguna sujeta a IVA relacionada con el arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?”

A tenor del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva:

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

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

2. Sentencia

22. Así, las actividades preparatorias deben considerarse actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, todo aquel que realice actos preparatorios es considerado sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de esta Directiva y tiene derecho a la deducción (sentencias Rompelman, antes citada, apartado 23, y de 29 de febrero de 1996,

INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 18). Esta deducción sigue siendo válida aun cuando posteriormente se haya decidido, a la vista de los resultados de un estudio de rentabilidad, no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad de que se trate, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas (sentencia INZO, antes citada, apartado 20).

23. Por lo que respecta a la transmisión de una universalidad de bienes, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar los servicios que se le prestaron para realizar dicha transmisión, los costes de dichos servicios deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de su empresa anterior a la transmisión y tiene que reconocerse a dicho sujeto pasivo el derecho a deducción. Cualquier otra interpretación supondría realizar una distinción arbitraria entre los gastos efectuados para las necesidades de una empresa antes de su explotación efectiva y durante ésta, por una parte, y los gastos en que se incurre para poner fin a dicha explotación, por otra (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 35, y de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec. p. I-0000, apartado 39).

24. Por idénticas razones, procede considerar que operaciones tales como los pagos que Fini H tuvo que continuar efectuando durante el período de liquidación de su actividad de restauración son parte integrante de la actividad económica contemplada en el artículo 4 de la Sexta Directiva...

30. De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.

31. Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas...

34. En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 4, apartados 1 a 3, 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 miem-

bros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer la mencionada actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.

... ○ ...