

SENTENCIA 8 DE JUNIO DE 2000

Asunto C-396/98

Grundstücksgemeinschaft Schlofistrale GbR / Finanzamt Paderborn

Fiscalidad

Prejudicial

**SINTESIS: Prejudicial «Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE -Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado Imposibilidad de realizar la deducción debido a una modificación de la legislación nacional que suprime el derecho a de optar por la tributación en el arrendamiento de bienes inmuebles»
(Sala Sexta)**

COMENTARIO LEGISLACION ESPAÑOLA

En este Asunto se planteaba el problema, de si un sujeto pasivo que había adquirido determinados derechos sobre un terreno (derechos de superficie) para su posterior explotación en arriendo y, que había renunciado a la exención del arrendamiento, había deducido el IVA soportado por la entrega de bienes o prestación de servicios, tenía derecho o no a la deducción, si después de adquirido el bien, y antes del inicio de las operaciones, la legislación del Estado, prohíbe con carácter retroactivo la renuncia a la exención del arrendamiento.

El Tribunal entiende que en estas circunstancias no se puede privar al sujeto pasivo de su derecho a deducción, pues dado el carácter neutral del IVA, el derecho a deducción nace desde el momento que es exigible el impuesto, en este caso a la adquisición del derecho sobre el terreno, sin que fuera necesario haber iniciado las operaciones de arrendamiento proyectadas, aún cuando una legislación posterior prohíbe la renuncia a la exención del arrendamiento con carácter retroactivo, todo ello en aras a la protección de la confianza legítima y de la seguridad jurídica.

Por ello, la Sentencia declara que si la intención del sujeto pasivo de iniciar actividades económicas que dan lugar a operaciones gravadas que son declaradas de buena fe y dicha intención quede confirmada por elementos objetivos, tiene derecho a deducir el IVA inmediatamente, en aras a los principios antes enunciados, sin que pueda denegarse este derecho a “priori”, puesto que la Administración Tributaria tiene la posibilidad de efectuar comprobaciones y de modificar las liquidaciones provisionales y le permite exigir con efecto retroactivo la devolución de cantidades deducidas, cuando de modo fraudulento o abusivo el impuesto pasivo ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción.

Esta doctrina sería aplicable al derecho español, puesto que la facultad de renunciar a la exención de los rendimientos, para deducir el IVA, se ha incorporado a nuestra legislación, mediante la Ley 66/97 de 20 de diciembre de Medidas de Acompañamiento y la de Presupuestos del Estado para 1.998 que redacta el apartado dos del art. 20 del Impuesto.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 27 de agosto de 1998, el Bundesfinanzhof planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Grundstücksgemeinschaft SchloBstraBe GbR (en lo sucesivo, “SchloBstraBe”) y el Finanzamt Paderborn con motivo de la deducción del IVA soportado por SchloBstraBe por bienes y servicios que le habían sido entregados o prestados para realizar determinadas operaciones respecto de las cuales una modificación legislativa posterior a la entrega o prestación de dichos bienes o servicios, le privó del derecho a renunciar a la exención.

SchloBstraBe es una sociedad civil que tiene por objeto el ejercicio del derecho de superficie sobre un determinado terreno, la construcción en éste de un edificio de viviendas y oficinas, así como la explotación a largo plazo del inmueble.

El 8 de marzo de 1.991, SchloBstraBe adquirió el derecho de superficie sobre el referido terreno y el 16 de marzo de 1.991 presentó una solicitud de licencia de obra.

Los socios de SchloBstraBe habían acordado ceder a un tercero la licencia de obra inmediatamente después de su concesión. Sin embargo, este acuerdo no pudo ser ejecutado por falta de adquirente.

La superficie total del inmueble fue dividida en tres partes, el 39,38% de ésta fue arrendado como vivienda, de la superficie restante fue arrendada el 13,96% como estudio de un arquitecto y el 46,49%, a una sociedad financiera cuya actividad consistía en un 90% en realizar prestaciones de servicios financieros exentas de IVA.

En sus declaraciones del IVA para los ejercicios de 1.992 a 1.994, SchloBstraBe renunció a la exención de las operaciones de arrendamiento proyectadas o realizadas y dedujo el impuesto soportado en las facturas de bienes o servicios relacionados con las obras. Este derecho a deducir le fue concedido en un primer momento.

Tras una comprobación posterior, el Finanzamt Paderborn rectificó las liquidaciones de los ejercicios de 1.992 y 1.993 y giró una liquidación provisional para el ejercicio de 1.994. Tan sólo aceptó la deducción del IVA soportado hasta el 13,96% de las cantidades declaradas, por considerar que el único uso del inmueble sujeto a imposición era el de estudio de arquitecto. Según el Finanzamt, no era posible conceder la deducción del IVA por lo que respecta al 46,49% de la superficie del inmueble utilizado por la sociedad financiera para realizar operaciones exentas, puesto que la posibilidad de renunciar a la exención para este tipo de operaciones fue suprimida con efectos a 1 de enero de 1.994 tras la modificación del artículo 9, apartado 2, de la Ley alemana del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Además, el Finanzamt estimó que SchloBstraBe tampoco podía invocar las disposiciones transitorias previstas en el artículo 27, apartado 2, de la misma Ley, porque la construcción del edificio no había comenzado antes del 11 de noviembre de 1.993, fecha límite prevista por dicha disposición para poder renunciar a la exención.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de éstas, aun cuando el IVA se haya liquidado sin perjuicio de una comprobación posterior.

La Sexta Directiva establece un régimen de exención de IVA a favor de determinadas operaciones. Entre los supuestos de exención figuran el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. Para estas operaciones, los Estados miembros tienen, no obstante, la facultad de restablecer el gravamen, mediante un derecho de opción que pueden conceder a sus sujetos pasivos. Pueden restringir el alcance del referido derecho de opción y determinar las modalidades de su ejercicio.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha manifestado que un Estado miembro que haya concedido a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de ciertos arrendamientos inmobiliarios puede suprimir, mediante una Ley posterior, el citado derecho de opción y restablecer la exención.

Procede por tanto examinar si un sujeto pasivo, que ha soportado el IVA por bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento, ha adquirido un derecho a deducir el IVA, cuando, entre la fecha de la entrega de dichos bienes o prestación de dichos servicios y la del comienzo de las operaciones de arrendamiento, una modificación legislativa haya suprimido el derecho a renunciar a la exención de esas operaciones.

A este respecto, quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. Tendrá, por tanto, derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o soportado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa.

La adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVS y, por ende, del mecanismo de deducción: La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores.

El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Esto se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios al sujeto pasivo con derecho a deducir.

Cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA, pues supondría hacer una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma.

La Administración Tributaria puede, no obstante, exigir que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas al Impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. La condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar actividades económicas

previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas.

En consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si, habida cuenta de las circunstancias del asunto principal, la declaración de la intención de iniciar actividades económicas que dieran lugar a operaciones gravadas se hizo de buena fe y se ve confirmada por elementos objetivos.

Pues bien, una modificación legislativa que tuvo lugar, como en el asunto principal, entre la fecha de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios para realizar determinadas operaciones económicas y la del inicio de dichas operaciones, que priva, con efecto retroactivo, al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención del IVA para dichas operaciones, constituye una circunstancia ajena a su voluntad.

De los autos se infiere que SchloBstraBe optó por la tributación de los bienes o servicios adquiridos durante los ejercicios de 1.992 y 1.993 de conformidad con la legislación nacional vigente en la fecha en que ejerció su derecho de opción y que la Administración Tributaria le negó ejercer el derecho a deducir el IVA soportado por dichos bienes o servicios por el mero motivo de que la normativa interna había suprimido el derecho de optar por la tributación.

En consecuencia, puesto que el órgano jurisdiccional nacional considera que la intención de iniciar actividades económicas que dan lugar a operaciones gravadas fue declarada de buena fe y que dicha intención queda confirmada por elementos objetivos, el sujeto pasivo disfruta del derecho de deducir inmediatamente el IVA devengado o soportado por los bienes que le hayan sido entregados o por los servicios que le hayan sido prestados para las actividades económicas que proyecta realizar y los principios de protección de la confianza legítima y de la seguridad jurídica se oponen a que una modificación legislativa posterior a la entrega de dichos bienes o la prestación de dichos servicios le prive, con efecto retroactivo, de tal derecho.

La posibilidad, para la Administración Tributaria, de efectuar comprobaciones y de modificar las liquidaciones provisionales le permite pedir, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas cuando, de modo fraudulento o abusivo, el sujeto pasivo ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción.

La liquidación del IVA bajo reserva de comprobación posterior también permite proceder a regularizar las cuotas de IVA que el sujeto pasivo haya deducido al adquirir bienes de inversión, en particular, si éste hubiera modificado la utilización prevista del inmueble.

Sin embargo, al margen de los supuestos mencionados en los dos apartados anteriores, la liquidación del IVA, sin perjuicio de comprobación posterior, no permite a la Administración Tributaria privar a un sujeto pasivo del derecho a deducir que éste haya adquirido.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 17 de la directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, 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 el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de éstas, aun cuando el IVA haya sido liquidado sin perjuicio de una comprobación posterior.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA ANTE LA SALA SEXTA EL 16 DE DICIEMBRE DE 1.999,

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiese a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof de la siguiente manera:

“El artículo 17, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, 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 se opone a que un Estado miembro que decida suprimir el derecho de opción por la tributación respecto de determinadas actividades económicas retire, con efectos retroactivos, el derecho a deducir el IVA soportado sobre los gastos de inversión efectuados antes de la entrada en vigor de tal derogación, con vistas a realizar dichas actividades económicas. Esto es así aun cuando la deducción haya sido inicialmente concedida al sujeto pasivo sin perjuicio de una comprobación ulterior.”