

SENTENCIA 8 DE JUNIO DE 2.000

Asunto C-400/98

Finanzamt Goslar / Brigitte Breitsohl

Fiscalidad

SINTESIS: Prejudicial “Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido -Artículos 4, 17 y 28 de la Sexta Directiva 77/388/CEE - Condición de sujeto pasivo y ejercicio del derecho a deducción en caso de fracaso de la actividad económica proyectada, anterior a la primera liquidación del IVA - Entrega de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan -Posibilidad de limitar únicamente a los edificios, con exclusión del terreno, la opción por la tributación»
(Sala Sexta)

COMENTARIO.

En este asunto se planteó el problema de si existe el derecho a deducción del IVA soportado para la realización de un proyecto de actividad económica aún cuando la Administración Tributaria sepa que la actividad económica proyectada no se realizará.

Se trataba de un supuesto en el que la Sra. Breitsohl adquirió un terreno sin edificar para la creación de un establecimiento industrial y comercial de venta y reparación de vehículos de motor, encargando para ello la construcción de un edificio en dicho terreno, declarando como operaciones imponibles la venta de partes del edificio (por dificultades económicas) y, como cuotas deducibles de facturas del Notario y Asesor Fiscal.

Como en el supuesto de la Sentencia de la misma fecha de 8 de junio, Asunto 396/98, el Tribunal Alemán, planteó la cuestión de si el IVA era deducible por los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretendía realizar, aún cuando no hubiera iniciado la explotación efectiva de la empresa, a lo que el Tribunal contestó al igual que el asunto citado, que en virtud del principio de neutralidad el derecho a deducir nace desde el momento en que se entrega el bien o se presta el servicio, pues de lo contrario se produciría una distorsión arbitraria entre los gastos de inversión antes de iniciar la explotación efectiva y los efectuados durante la misma, que veda el principio de neutralidad citado.

Al pretexto fraude no se puede privar de este derecho al sujeto pasivo, puesto que la Administración tiene la obligación de solicitar la devolución de las cantidades deducidas con efecto retroactivo, si las declaraciones son falsas, por lo que si éstas son de buena fe y puede confirmarse por elementos objetivos, tienen derecho a deducción, pues de lo contrario la Administración puede proceder en la forma expuesta.

Por otra parte, también declara la Sentencia de que si el sujeto pasivo en el momento de la entrega de los edificios o parte de edificios y de la porción de terreno sobre los que éstos se levantarán y optarán por la tributación, ésta debe referirse a todos ellos, y no puede limitarse solo a los edificios, o parte de edificios, sino irremisiblemente también comprende el terreno, y así se desprende del art. 4.3. de la Sexta Directiva (a la que hay que remitirse) (y no al derecho nacional en este caso el alemán) que distingue entre la entrega de terrenos urbanizados o no, que se definen como tales por los Estados miembros, y la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terrenos sobre los que éstos se levantan, considerándose como edificio –sigue diciendo el Tribunal- toda construcción incorporada al suelo y por tanto inseparable según debe interpretarse el citado artículo.

1. LEGISLACION ESPAÑOLA.

Mediante resolución de 27 de agosto de 1.998, el Bundesfinanzhof planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 4, 17 y 28 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 la Sra. Breitsohl y en Finanzamt Goslar relativo a la deducción por la primera del IVA soportado por operaciones efectuadas con el fin de llevar a la práctica un proyecto de actividad económica.

La Sra. Breitsohl solicitó, en 1.989, un contrato de concesión a un fabricante de automóviles. Mediante carta de 14 de abril de ese mismo año, el fabricante le informó de que aceptaba su solicitud, con determinadas condiciones.

En febrero de 1.990, la Sra. Breitsohl declaró ante los servicios municipales competentes la creación de un establecimiento industrial y comercial de venta y reparación de vehículos a motor y adquirió un terreno sin edificar, que debía constituir el emplazamiento de la actividad objeto de la declaración. En abril de 1.990, encargó a un empresario la construcción en dicho terreno de un taller para la reparación de automóviles.

Al ponerse de manifiesto un incremento en el coste total de las obras, el banco se negó a financiarlo y la empresa constructora interrumpió los trabajos.

La Sra. Breitsohl se comprometió, mediante acuerdo, a pagar un importe total de 100.000 DEM a la constructora y a transmitir a un tercero las obras ya realizadas por un precio de 50.000 DEM, es decir, 43.859,65 DEM procedentes de la venta de partes de edificio y, como cuotas deducibles, 13.900,11 DEM, correspondientes a las facturas de

notario, asesor fiscal y constructor. De ello resultaba un saldo a su favor de 7.759,90 DEM. En sus declaraciones tributarias provisionales, la Sra. Breitsohl no había indicado las cuotas mencionadas.

En la liquidación tributaria de 15 de julio de 1.992, relativa al año 1.990, el Finanzamt Goslar sólo aceptó como cuotas deducibles un importe de 92,50 DEM, basándose en que las prestaciones tenían por objeto la transmisión de un inmueble exento. En consecuencia, el IVA se liquidó por un importe de 6.045 DEM.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

El Finanzmant consideró, a continuación, que la Sra. Breitsohl, por falta de operaciones estables, no había adquirido la condición de empresaria y, por tanto, no tenía derecho a la deducción.

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si se deben interpretar los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones efectuadas para la realización de un proyecto de actividad económica subsiste aun cuando la Administración Tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará,

Debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a 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. Al actual como tal, tendrá 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 que 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 IVA 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.

El nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado en los primeros gastos de inversión no se halla en modo alguno subordinado al reconocimiento formal por la Administración Tributaria de la condición de sujeto pasivo. El único efecto de este reconocimiento reside en la imposibilidad de privar al sujeto pasivo con efecto retroactivo de dicha condición, una vez reconocida, excepto en las situaciones de abuso o de fraude, sin infringir los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

Para evitar cualquier riesgo de abuso, la Administración Tributaria puede exigir que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas a impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. La condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas proyectadas 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 estas circunstancias 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 debían dar lugar a operaciones gravadas se hizo de buena fe y se ve confirmada por elementos objetivos.

Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la decisión de optar por la tributación., adoptada en el momento de la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, debe referirse, de forma inseparable, tanto a los edificios o partes de edificios, como a la porción de terreno sobre la que éstos se levantan o puede limitarse a los edificios o partes de edificios.

Por lo que se refiere a la entrega “anterior a su primera ocupación” de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, la exención otorgada por el Derecho alemán no puede basarse en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, ni, por consiguiente, el derecho de opción en el artículo 13, parte C, de dicha Directiva.

La exención y el derecho de opción concedidos por la Ley alemana del Impuesto sobre el Volumen de Negocios se basan en el artículo 28, apartado 3, letras b) y c), de la Sexta Directiva, en relación con los Anexos F, punto 16, y G, punto 1, letra b), que autorizan a los Estados miembros, durante el período transitorio todavía en curso, a mantener la exención de la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan y a conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición de dicha entrega.

A continuación, y sin perjuicio de la facultad que se confiere a los Estados miembros para definir la noción de “terreno sobre el que éstos se levantan”, el concepto de “entrega (...) de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan” no puede definirse remitiéndose al Derecho nacional aplicable en el asunto principal, habida cuenta del objetivo de la Sexta Directiva de determinar de manera uniforme y con arreglo a las normas comunitarias la base imponible del IVA. Por ello, este concepto debe recibir una interpretación uniforme en todos los Estados miembros.

El artículo 4m apartado 3, de la Sexta Directiva distingue entre, por una parte, la entrega de terrenos edificables, descritos como “los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros”, y, por otra, la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, considerándose como edificio, según el tenor literal de esta disposición, toda construcción incorporada al suelo.

Se desprende de esta distinción que no pueden disociarse los edificios o partes de edificios y la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.

En tales circunstancias, la exención y el derecho de opción contemplados en el artículo 28, apartado 3, letras b) y c), de la Sexta Directiva, en relación con los Anexos F, punto 16, y G, punto 1, letra b), deben referirse, de manera indisoluble, a los edificios o partes de edificios y a la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.

En consecuencia, un sujeto pasivo que entrega edificios y el terreno sobre el que éstos se levantan puede o bien acogerse a la exención del IVA para los edificios y el terreno considerados globalmente, o bien optar por la tributación del conjunto. En el primer caso, la demandada en el procedimiento principal debe regularizar sus deducciones en virtud del artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva. En el segundo caso, la demandada puede deducir el IVA correspondiente a las obras de construcción para las que ha ejercido su derecho de deducción, pero debe, a cambio, tributar por la cantidad obtenida por la venta del terreno.

Además, desde el momento en que las partes de edificios contempladas en el procedimiento principal y el terreno sobre el que se levantan estaban destinadas a ser utilizadas con fines profesionales, no procede efectuar un desglose a efectos del derecho de opción entre la porción de edificios o partes de edificios y el terreno sobre el que se levantan afectada al ejercicio de actividades profesionales y la reservada al uso privado del sujeto pasivo.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) Los artículos 4 y 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, deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en las operaciones efectuadas para la realización de un proyecto de actividad económica subsiste aun cuando la Administración Tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones im-ponibles, no se realizará.

2) El artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la decisión de optar por la tributación, adoptada en el momento de la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, debe referirse, de forma inseparable, tanto a los edificios o partes de edificios, como a la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.”

5. 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:

“1) Los artículos 4 y 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, han de interpretarse en el sentido de que el derecho a deducción del IVA soportado en las operaciones realizadas con vistas a una actividad económica proyectada subsiste aun cuando a la administración tributaria ya le conste, en el momento de la primera liquidación del impuesto, que no se desarrollará la actividad económica que debía dar lugar a operaciones sujetas a impuesto.

2) El artículo 4, apartado 2, letra a, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la opción por la tributación con ocasión de la entrega de edificios o de partes de los edificios y del terreno sobre el que se levantan debe ejercitarse de manera indisociable sobre el bien inmueble en su conjunto, comprendiendo los edificios o partes de edificios y la porción del terreno sobre el que se levantan.”