

SENTENCIA 21 DE MARZO DE 2.000

ASUNTOS ACUMULADOS C-110/98 a C-147/98

PARTES: Gabalfrisa, S.L., y otros / Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)
Fiscalidad

SINTESIS: Prejudicial «Concepto de órgano jurisdiccional nacional en el sentido del artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE) - Admisibilidad - Impuesto sobre el Valor Añadido Interpretación del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE -Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado - Actividades previas a la realización regular de operaciones económicas»

(Tribunal de Justicia en Pleno)

1. COMENTARIO LEGISLACION ESPAÑOLA

La cuestión planteada en este asunto consistió en conocer si era o no conforme a la Sexta Directiva 77/388/CEE sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, al exigir en este caso el derecho español sobre el IVA Ley 37/92 de 30 de diciembre y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1.624/92 de 29 de diciembre una solicitud expresa y previa al ejercicio de una actividad económica (principalmente de construcción) y que la actividad se ejerza dentro del plazo de un año entre la solicitud y el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas, de forma que el incumplimiento de estos requisitos se sancionara con la pérdida del derecho a deducción del IVA, o el retraso para ejercerlo hasta que se iniciara el ejercicio de la actividad.

La exigencia de estos requisitos fue declarada por el Tribunal contrario al art. 17 de la Sexta Directiva que establece el derecho a deducción que forma parte del mecanismo del IVA, y en principio no puede limitarse. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado en aras al principio fundamental del IVA, que es de la neutralidad, que exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de la empresa, y sería contrario a dicho principio, demoran este derecho hasta el ejercicio efectivo de dicha actividad, lo que daría lugar a una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y, los efectuados durante la misma.

Y la Sentencia saliendo al paso de esta regulación del derecho español, como medida cautelar para evitar el fraude, declara que si la voluntad de un sujeto pasivo ha sido defraudar, la Administración Tributaria puede solicitar en efecto retroactivo la devolución de la cantidad deducida, pero de antemano no puede ponerse cortapisas al derecho inmediato de deducción, elemento esencial del IVA.

A este propósito dice la Sentencia que: “Las medidas de los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia”.

Esta importante Sentencia no solo pone fin a la declaración contra la deducción del IVA antes del inicio de la actividad, sino que viene a sentar el principio de que a pretexto de evitar el fraude, se puedan adoptar medidas que puedan restringir los derechos de los sujetos pasivos, en este caso el derecho a deducción.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resoluciones de 19 de diciembre de 1.997 (C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 y C-125/98 a C-146/98), de 30 de enero de 1.998 (C-121/98 a C-124/98 y C-147/98) y de 25 de febrero de 1.998 (C-116/98 y C-119/98), el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña planteó una cuestión prejudicial relativa a 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 (DO L 145, p.1; EE =9/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Dicha cuestión se planteó en un litigio entre varios empresarios o profesionales y diferentes servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, «AEAT») en relación con la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo suce-

sivo, «IVA») soportado por las operaciones realizadas por aquéllos antes del inicio de sus actividades.

Diversos servicios de la AEAT denegaron a los reclamantes en los procedimientos principales la deducción del IVA soportado por operaciones realizadas antes del inicio de sus actividades (con frecuencia trabajos de construcción), a causa del incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 111 de la Ley 37/1992, en su versión modificada por el artículo 10, apartado 7, de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (en lo sucesivo, «Ley 37/1992») o de los contemplados en el artículo 28 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

Los reclamantes en el litigio principal recurrieron contra las decisiones de los diversos servicios de la AEAT ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Por albergar ciertas dudas sobre la compatibilidad de la Ley 37/1992 con el artículo 17 de la Sexta Directiva, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, en cada uno de los asuntos, la siguiente cuestión prejudicial:

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

“Por lo que se refiere a las cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto, con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas, ¿puede entenderse que la configuración que del derecho a la deducción del IVA soportado se efectúa en el artículo 17 de la Sexta Directiva 77/338/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, permite condicionar su ejercicio, en aras de la necesaria evitación de conductas fraudulentas, al cumplimiento de determinados requisitos como son la presentación de una solicitud expresa con carácter previo al devengo de las correspondientes cuotas y el inicio de la mencionada realización habitual de las operaciones gravadas en determinado plazo contado desde la fecha de dicha solicitud, sancionándose el incumplimiento de los referidos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción, o cuando menos, con el retraso de su efectividad hasta el momento en que tenga lugar el inicio de dicha realización habitual de las operaciones gravadas?”.

Mediante auto de 8 de mayo de 1.998, EL Presidente del Tribunal de Justicia decidió acumular los asuntos C-110/98 a C-147/98 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Debe considerarse al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado, por lo que procede declarar la admisibilidad de la cuestión prejudicial.

Con la cuestión que plantea, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en definitiva si el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas, al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio de este derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

El derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.

El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

El principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa, es decir, cuando se produjera el ingreso sujeto al Impuesto. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta Directiva supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al artículo 17, y haría 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 artículo 4 de la Sexta Directiva no impide, sin embargo, que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas a impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último 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 Administración Tributaria puede soli-

citar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas.

Quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado 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.

El artículo 22, apartado 1, de la Sexta Directiva únicamente establece la obligación de los sujetos pasivos de declarar la iniciación, la modificación y el cese de sus actividades, pero no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo.

Las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.

Pues bien, resulta obligado reconocer que la normativa nacional que se discute en el litigio principal no sólo condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo antes del inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas a la presentación de una solicitud expresa y al respeto de un plazo de un año entre dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, sino que sanciona igualmente el incumplimiento de dichos requisitos con un retraso sistemático del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas. Dicha normativa puede incluso dar lugar a la pérdida de este derecho, si tales operaciones no se inician o si el derecho a deducir no se ejercita en un plazo de cinco años a partir del nacimiento del derecho.

Por consiguiente, tal normativa va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude.

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, se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA EN PLENO EL 7 DE OCTUBRE DE 1.999.

Proponía al Tribunal de Justicia que declarara la inadmisibilidad de la cuestión planteada, ya que procede de un órgano que no es un «órgano jurisdiccional nacional» en el sentido del artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE).

Con carácter subsidiario, proponía al Tribunal de Justicia que respondiera a la cuestión planteada del siguiente modo:

“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 de Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que subordina el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado antes del comienzo de la realización habitual de las operaciones gravadas a los requisitos siguientes:

a) que se presente una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto resulte exigible, y

b) que respete el plazo de un año entre la presentación de dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas,

y sanciona el incumplimiento de los mencionados requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o bien con el aplazamiento del disfrute del mencionado derecho hasta el momento en que se inicie efectivamente la realización habitual de las operaciones gravadas objeto de la actividad,”