

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)  
de 15 de enero de 1998 \*

En el asunto C-37/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Hof van Cassatie van België, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Belgische Staat**

y

**Ghent Coal Terminal NV,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 17 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 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por los Sres.: H. Ragnemalm, Presidente de la Sala Sexta, en funciones de Presidente de la Sala Segunda; G. F. Mancini (Ponente) y G. Hirsch, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;  
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Belgische Staat, por el Sr. Jan Devadder, conseiller général del service juridique del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en calidad de Agente, asistido por M<sup>es</sup> Ignace Claeys Bouvaert, Abogado ante el Hof van Cassatie van België, y Bernard van de Walle de Ghelcke, Abogado de Bruselas;
- en nombre de Ghent Coal Terminal NV, por M<sup>e</sup> Pierre Van Ommeslaghe, Abogado ante el Hof van Cassatie van België;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Gereon Thiele, Assessor en dicho Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Michail Apeessos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y las Sras. Maria Basdeki, mandataria *ad litem* del citado Consejo, y Anna Rokofyllou, Consejera especial del Ministro adjunto de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Berend Jan Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Belgische Staat, representado por M<sup>e</sup> Bernard van de Walle de Ghelcke; de Ghent Coal Terminal NV, representada por

M<sup>c</sup> Martin Lebbe, Abogado de Bruselas; del Gobierno helénico, representado por el Sr. Michail Apessos y por la Sra. Anna Rokofyllou, y de la Comisión, representada por el Sr. Berend Jan Drijber, expuestas en la vista de 11 de julio de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de julio de 1996;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante resolución de 10 de febrero de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero siguiente, el Hof van Cassatie van België planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 17 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 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; en lo sucesivo, «Directiva»).
- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Estado Belga y Ghent Coal Terminal NV (en lo sucesivo, «Ghent Coal»), sobre el pago del importe del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») deducido por Ghent Coal en relación con determinadas obras de inversión ejecutadas por esta última.
- 3 El artículo 17 de la Directiva dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

[...]»

4 La regularización de las deducciones se rige por el artículo 20, a tenor del cual:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;

b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados [...]

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

[...]

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

[...]»

5 En Bélgica, las entregas de terrenos están exentas de IVA.

6 En 1980, Ghent Coal compró unos terrenos en la zona portuaria de Gante. Posteriormente, inició obras de inversión en los mismos y dedujo inmediatamente el IVA pagado sobre los bienes y servicios relacionados con dichas obras correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 1981 y el 31 de diciembre de 1983.

- 7 El 1 de marzo de 1983, a iniciativa de la ciudad de Gante, Ghent Coal permutó dichos terrenos por otros situados en otro lugar de la zona portuaria de Gante. Por consiguiente, nunca utilizó los terrenos en los que había iniciado las obras de inversión que dieron lugar a deducción.
- 8 Las partes están de acuerdo en que los bienes invertidos se destinaban normalmente a efectuar operaciones sujetas al Impuesto, que la permuta no había sido prevista ni programada por Ghent Coal, que esta última no podía evitarla desde el punto de vista económico y que dicha permuta incluso constituyó para ella un caso de fuerza mayor económica.
- 9 A raíz de una inspección efectuada en 1984, la Administración tributaria comprobó que Ghent Coal no había utilizado los terrenos de que se trata para efectuar operaciones sujetas al Impuesto, por lo que reclamó la devolución del IVA deducido en relación con las obras de inversión iniciadas en los referidos terrenos, así como el pago de una multa y de intereses de demora.
- 10 Ghent Coal se adhirió inicialmente a la postura de la Administración tributaria. Sin embargo, el 27 de marzo de 1986 demandó al Estado Belga ante el Rechtbank van eerste aanleg te Gent, el cual, mediante sentencia de 4 de abril de 1990, desestimó su demanda. Mediante sentencia de 26 de octubre de 1992, el Hof van beroep te Gent estimó, en cambio, el recurso de apelación interpuesto por Ghent Coal. El Estado Belga interpuso entonces un recurso de casación contra dicha sentencia.
- 11 El Estado Belga estima que, cuando los bienes entregados y los servicios prestados que dieron lugar a deducción no hayan sido utilizados nunca para efectuar operaciones sujetas al Impuesto, el derecho a deducción debe denegarse con carácter retroactivo y debe devolverse íntegramente el IVA deducido.
- 12 Ghent Coal alega, por el contrario, que el derecho a la deducción del IVA devengado o ingresado por bienes y servicios inicialmente destinados a ser utilizados para efectuar operaciones sujetas al Impuesto tiene carácter definitivo y no puede, por tanto, cuestionarse, aun cuando el interesado nunca haya utilizado efectivamente los referidos bienes y servicios.

- 13 Por considerar que era necesaria una interpretación del artículo 17 de la Directiva para resolver el litigio del que conocía, el Hof van Cassatie van België decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 17 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en el sentido de que el derecho a deducir subsiste por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las inversiones que, en un principio, se destinaban a ser utilizadas por la empresa, pero que por causas ajenas a la voluntad de ésta nunca fueron efectivamente utilizadas?»

- 14 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide básicamente que se determine si el artículo 17 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un sujeto pasivo que actúa como tal deducir el IVA devengado por bienes que le fueron entregados o por servicios que le fueron prestados para realizar obras de inversión destinadas a ser utilizadas en el marco de operaciones sujetas al Impuesto y, en su caso, si sigue existiendo este derecho a deducción cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca dichas obras de inversión para realizar operaciones sujetas al Impuesto.

- 15 Por lo que se refiere, en primer lugar, a la primera parte de dicha cuestión, el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradas veces que 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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 (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 15).

- 16 A falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las

- operaciones anteriores. Dado que tales limitaciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartados 16 y 17; de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 27, y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18).
- 17 De lo antedicho se deduce que un sujeto pasivo que actúa como tal tiene derecho a deducir el IVA devengado o ingresado por bienes que le fueron entregados o por servicios que le fueron prestados para realizar obras de inversión destinadas a ser utilizadas en el marco de operaciones sujetas al Impuesto.
  - 18 Por lo que respecta a la segunda parte de la cuestión, del apartado 15 de la sentencia Lennartz, antes citada, se desprende que la utilización que se haga de los bienes y de los servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores.
  - 19 Por otra parte, en la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), relativa a la situación de una empresa que nunca había realizado ninguna operación imponible, el Tribunal de Justicia señaló, en los apartados 20 y 21, que una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas.
  - 20 Del mismo modo, el derecho a deducción sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al Impuesto.
  - 21 Se desprende asimismo de la sentencia INZO (apartado 24) que, en las situaciones fraudulentas o abusivas en las que el interesado ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de una deducción, la Administración tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones han sido concedidas basándose en declaraciones falsas.



- 22 En cambio, cuando sean circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo las que le impidieron utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción para la realización de sus operaciones sujetas al Impuesto, no existe ningún riesgo de fraude o de abuso que pueda justificar una devolución posterior.
- 23 Por último, procede señalar que, en su caso, la entrega de un bien de inversión durante el período de regularización, como en el caso de autos, puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 20 de la Directiva.
- 24 Procede, pues, responder a la cuestión prejudicial que el artículo 17 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un sujeto pasivo que actúa como tal deducir el IVA devengado por bienes que le fueron entregados o por servicios que le fueron prestados para realizar obras de inversión destinadas a ser utilizadas en el marco de operaciones sujetas al Impuesto. El derecho a deducción sigue existiendo cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca dichos bienes y servicios para realizar operaciones sujetas al Impuesto. En su caso, la entrega de un bien de inversión durante el período de regularización puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 20 de la Directiva.

## Costas

- 25 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y helénico, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hof van Cassatie van België mediante resolución de 10 de febrero de 1995, declara:

El artículo 17 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 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 permite a un sujeto pasivo que actúa como tal deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por bienes que le fueron entregados o por servicios que le fueron prestados para realizar obras de inversión destinadas a ser utilizadas en el marco de operaciones sujetas al Impuesto. El derecho a deducción sigue existiendo cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca dichos bienes y servicios para realizar operaciones sujetas al Impuesto. En su caso, la entrega de un bien de inversión durante el período de regularización puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 20 de la Directiva 77/388.

Ragnemalm

Mancini

Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de enero de 1998.

El Secretario

El Presidente de la Sala Segunda

R. Grass

R. Schintgen