

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 16 de diciembre de 1999 *

1. El Bundesfinanzhof (Alemania) plantea al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, dos cuestiones relativas a la interpretación 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 uniforme¹ (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Mediante la primera de las cuestiones el órgano jurisdiccional nacional quiere saber si existe un derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en las denominadas inversiones de primer establecimiento cuando, en el momento de la primera liquidación del impuesto, conste ya que no se realizará la actividad económica que debía dar lugar a operaciones sujetas al IVA. Si la respuesta es afirmativa, quiere saber, además, si con ocasión de la entrega de edificios o de partes de edificios y del terreno sobre el que se levantan, puede limitarse la opción por la tributación a los edificios o a las partes de los edificios.

I. Los hechos y el procedimiento principal

3. La Sra. Breitsohl solicitó, en 1989, un contrato de concesión a un fabricante de automóviles. Mediante carta de 14 de abril de ese mismo año, el fabricante aceptó la solicitud, con determinadas condiciones. En febrero de 1990, la Sra. Breitsohl dio de alta una empresa de «venta y reparación de vehículos» y adquirió por 62.670 DEM (con exención del IVA) un terreno sin edificar, que debía constituir el emplazamiento de la actividad. En abril de 1990, encargó a una empresa constructora la edificación de un taller de automóviles en dicho terreno. A mediados del mes de mayo de 1990, los trabajos de preparación del terreno habían concluido, se habían realizado las cimentaciones y, en parte, estaba terminado el pavimento. Por estos trabajos se adeudaban pagos por importe de 173.655,50 DEM.

4. El coste total de las obras se había presupuestado, en la fase de planificación, en 1.400.000 DEM. Al ponerse de manifiesto un incremento previsible de 230.000 DEM, el banco que financiaba la construcción manifestó no estar dispuesto a cubrir estos costes adicionales. A finales de mayo de 1990, debido a la falta de claridad de la situación financiera, la empresa constructora interrumpió los trabajos.

* Lengua original: español.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54. La redacción de este texto normativo, modificado en múltiples ocasiones, da la razón a F. Pérez Royo cuando afirma que «estudiarse el Impuesto sobre el Valor Añadido es tarea apenas menos ingrata que la de pagarlo» (prólogo a la obra de Ramírez Gómez, S.: *El Impuesto Sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994).

5. La Sra. Breitsohl consideró que ya no estaba en condiciones de completar la edificación del terreno y de poner en marcha la empresa, por lo que, en noviembre de 1990, se comprometió con la constructora a pagarle un importe total de 100.000 DEM por su trabajo y a transmitir a un tercero las obras ya realizadas por un precio de 50.000 DEM (43.859,65 DEM más 6.140,35 DEM en concepto de IVA). En diciembre de 1990 transmitió el terreno al mismo comprador por una suma de 61.905 DEM (sin mención del IVA).

6. En su declaración-liquidación anual del IVA, correspondiente a 1990, la Sra. Breitsohl declaró, como operaciones imponibles, la venta de partes de edificio (base imponible: 43.859 DEM). En concepto de cuotas deducibles, declaró 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.² En las declaraciones provisionales que había presentado con anterioridad, la Sra. Breitsohl no había indicado las cuotas deducibles.

7. En la liquidación tributaria relativa a 1990, el Finanzamt Goslar sólo aceptó, como cuotas deducibles, un importe de 95,20 DEM. Esta administración tributaria basó su decisión en el hecho de que las prestaciones tenían por objeto la transmisión de un bien inmueble exento. El

impuesto se liquidó por un importe de 6.045 DEM.³

8. Al resolver la reclamación presentada contra esta liquidación, el Finanzamt consideró que la Sra. Breitsohl, por falta de operaciones estables, no había adquirido la condición de empresaria y, por tanto, no tenía derecho a deducción. En cambio, adeudaba el impuesto desglosado en la factura emitida al comprador de las obras realizadas.

9. Contra esta resolución interpuso recurso la Sra. Breitsohl ante el Finanzgericht, recurso que fue estimado en lo esencial. Basándose en la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Inzo,⁴ el Finanzgericht consideró que las operaciones preparatorias realizadas por la Sra. Breitsohl constituían ya actividades empresariales, por lo que ésta tenía derecho a deducir las cuotas correspondientes a las facturas del constructor. Estimó además que la Sra. Breitsohl pudo renunciar a la exención del impuesto con respecto a la entrega del inmueble de la empresa reducida a la parte delimitable de las obras realizadas (trabajos de preparación del terreno, cimentaciones y pavimento). La deducción únicamente debía denegarse con respecto a la factura del notario, que se refería a la venta del terreno.

3 — Diferencia (con una inexactitud de algunos pfennig) entre las cuotas deducibles aceptadas y el IVA sobre el precio de venta de las partes de edificio.

4 — Sentencia de 29 de febrero de 1996, Inzo (C-110/94, Rec. p. I-857).

2 — Diferencia (con una inexactitud de algunos pfennig) entre las cuotas deducibles y el IVA sobre el precio de venta de las partes de edificio.

10. En el recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof contra esta resolución del Finanzgericht, procedimiento en el que se han suscitado las presentes cuestiones prejudiciales, el Finanzamt alega una infracción de la Umsatzsteueretz 1980 (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»). Según el Finanzamt, la UStG no admite que la renuncia a la exención del impuesto sobre la entrega del inmueble se limite a los edificios. En su opinión, el artículo 13, parte C, párrafo primero, en relación con el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva lleva a la misma conclusión.

II. Las cuestiones prejudiciales

11. Por albergar dudas acerca de la correcta interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva aplicables al litigio, el Bundesfinanzhof plantea las cuestiones prejudiciales cuyo tenor literal es el siguiente:

«1) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (sentencia de 29 de febrero de 1996, Inzo, C-110/94), incluso los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de una empresa pueden ser considerados como actividades económicas con arreglo al artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE. La administración tributaria debe tener en cuenta la intención de la empresa declarada a este respecto. La condición de sujeto pasivo que le haya sido reconocida

como consecuencia de ello no puede ser retirada luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos (principio de seguridad jurídica). Esto se aplica también a la deducción del IVA soportado en las inversiones.

De conformidad con estos principios, ¿debe concederse el derecho a deducción del impuesto soportado (artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE) en las denominadas inversiones de primer establecimiento, debido a la intención de iniciar actividades económicas que darán lugar a operaciones sujetas al impuesto, aun cuando a la administración tributaria ya le conste, con ocasión de la primera liquidación del impuesto, que no se ha iniciado realmente la pretendida actividad económica que debía dar lugar a operaciones sujetas al impuesto?

Si la respuesta a la primera cuestión fuese afirmativa:

2) Con ocasión de la entrega de edificios o de partes de los edificios y del terreno sobre el que se levantan, ¿puede limitarse la opción por la tributación a los edificios o a las partes de los edificios?»

III. Las observaciones presentadas en el procedimiento prejudicial

12. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento, dentro del plazo establecido al efecto por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, los Gobiernos de Alemania y de Grecia y la Comisión.

14. El artículo 4 establece quiénes son sujetos pasivos del IVA:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

IV. La primera cuestión prejudicial

A. *Las normas comunitarias aplicables*

13. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva:

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas [...]

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

15. El artículo 17 regula el nacimiento y el alcance del derecho a deducir:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

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

2. Las importaciones de bienes.»

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;

[...]»⁵

B. *La normativa nacional*

16. El artículo 2, apartado 1, de la UStG establece:

«Es empresario quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional. La empresa engloba el conjunto de la actividad indus-

trial, comercial o profesional del empresario. Se entiende por actividad industrial, comercial o profesional toda actividad permanente desarrollada con el fin de obtener ingresos, aun cuando no se tenga la intención de realizar beneficios o cuando un grupo de personas ejerza sus actividades únicamente en interés de sus miembros.»

17. Con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la UStG:

«El empresario puede deducir las cuotas siguientes:

1. El impuesto mencionado de manera separada en las facturas, en el sentido del artículo 14, sobre las entregas u otras prestaciones realizadas para su empresa por otras empresas [...]»

C. *Breve recordatorio de la jurisprudencia*

18. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de derecho a deducción ha confirmado, en varias ocasiones, el derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones preparatorias realizadas con el propósito de desarrollar una actividad económica sujeta al impuesto.

⁵ — Versión del artículo 17 de la Sexta Directiva en vigor en el momento en que se produjeron los hechos del presente asunto. El apartado 2 ha sido modificado posteriormente por el artículo 1, punto 22, de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1), y por el artículo 1, punto 10, de la Directiva 95/7/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

19. En el asunto *Rompelman*,⁶ se preguntó al Tribunal de Justicia si una persona que había adquirido un título de propiedad futura sobre locales de negocio en construcción, con la intención declarada de dar dichos locales en arrendamiento y de llevar a cabo entregas y prestaciones sujetas al IVA, estaba actuando en la fase preparatoria en tanto que sujeto pasivo con derecho a deducir.

20. El Tribunal declaró 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 IVA garantiza, por lo tanto, la plena neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean sus fines o resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. Asimismo, consideró que las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 1, pueden consistir en varios actos consecutivos y que las actividades preparatorias, como la adquisición de los medios de producción y, por lo tanto, la compra de un bien inmueble, ya deben ser imputadas a las actividades económicas. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la 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 y durante la explotación efectiva de un bien inmueble.⁷

21. Varios años más tarde, en el marco de un recurso por incumplimiento,⁸ el Tribunal subrayó de nuevo la importancia del derecho a deducir, afirmando que «[...] a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Estas limitaciones del derecho a la deducción inciden sobre el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva».⁹

22. Ya en 1991, el Tribunal precisó¹⁰ que «en virtud del apartado 1 del artículo 17 de la Sexta Directiva, que lleva por título “nacimiento y alcance del derecho a deducir”, el derecho a deducir el IVA nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan sólo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir. Con arreglo al apartado 2 del artículo 17, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal, utilice los bienes para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, estará autorizado para deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o

7 — Apartados 19, 22 y 23.

8 — Sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797).

9 — Apartados 16 y 17.

10 — Sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795).

6 — Sentencia de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* (268/83, Rec. p. 655).

ingresadas». Añadió que, «por consiguiente, 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 las mercancías 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 periodos posteriores.»¹¹

23. En la sentencia Inzo,¹² cuyo alcance se trata de precisar en el presente asunto, se preguntó al Tribunal de Justicia si la solución adoptada en su sentencia Rompelman era válida en aquellos casos en los que la actividad económica proyectada, para la cual se habían realizado los gastos de inversión, no se hubiera materializado.

24. El Tribunal estimó que esos gastos de inversión debían considerarse «actividades económicas» a los efectos de la Sexta Directiva, al declarar que, cuando la administración tributaria ha considerado como sujeto pasivo del IVA a una sociedad que ha declarado su intención de iniciar una actividad económica que da lugar a operaciones sujetas al impuesto, la realización de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista puede ser considerada como una actividad económica con arreglo al artículo 4 de la Directiva, y el IVA satisfecho por dicho estudio puede en principio

deducirse, conforme al artículo 17 de la Sexta Directiva, incluso si, posteriormente, se ha decidido, a la vista de los resultados, no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas.¹³

25. La sentencia apoya esta conclusión en dos principios:¹⁴

- a) el principio de seguridad jurídica, que impide que los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos dependan de hechos, de circunstancias o de acontecimientos producidos con posterioridad a su reconocimiento por la administración tributaria. De ello se deduce que, a partir del momento en que esta última le ha concedido, basándose en la información facilitada por la empresa, la condición de sujeto pasivo, este estatuto no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos;
- b) el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Otra interpretación de la Directiva, afirma el Tribunal, podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya

11 — Apartados 8 y 15.

12 — Sentencia Inzo, citada en la nota 4.

13 — Apartados 18 a 20.

14 — Apartados 21 y 22.

realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones imponibles. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas.

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.¹⁷

D. Las observaciones de los comparecientes

26. El Tribunal añadió que corresponde a quien solicita la deducción del IVA acreditar que se cumplen los requisitos y que el artículo 4 no impide que la administración tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas al impuesto se vea confirmada por elementos objetivos.¹⁵

27. El Tribunal de Justicia llegó a la misma conclusión en la sentencia *Ghent Coal*.¹⁶ En ella declaró 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

28. Para los Gobiernos alemán y griego, la doctrina del Tribunal de Justicia en la sentencia *Inzo* no es aplicable al presente caso. Consideran que esa sentencia se basa en el principio según el cual la seguridad jurídica se opone a que los derechos y obligaciones de los contribuyentes dependan de circunstancias que se hayan producido con posterioridad al reconocimiento, por la administración tributaria, de la condición de sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, en este caso, a diferencia del asunto *Inzo*, dicho reconocimiento de la administración tributaria no se había producido en el momento en que la Sra. Breitsohl presentó su liquidación. Así pues, ésta no puede invocar una confianza legítima en obtener la deducción del impuesto, que deba ser protegida.

29. Tampoco se produce en este caso, según ambos Gobiernos, violación alguna del principio de neutralidad del IVA, ya que, al no haberse reconocido a la Sra. Breitsohl la condición de sujeto pasivo, no

15 — Apartado 23.

16 — Sentencia de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal* (C-37/95, Rec. p. I-1).

17 — Apartado 24.

se ha realizado ninguna actividad económica sujeta al IVA, siendo así que el mencionado principio sólo se aplica a dichas actividades. El Gobierno alemán, además, subraya el riesgo de abusos a los que podría llevar una interpretación contraria a la que propone.

E. La respuesta a la primera cuestión prejudicial

32. Para contestar a la primera cuestión prejudicial me parece necesario referirme al concepto armonizado¹⁸ de «sujeto pasivo» del IVA.

30. La Comisión llega a una conclusión diametralmente opuesta. Tras señalar que, de acuerdo con los hechos comunicados, debe considerarse que no existe en este caso ni abuso, ni fraude, afirma que, de acuerdo con el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, la adquisición de la condición de sujeto pasivo no depende de una declaración en tal sentido por parte de la administración tributaria.

33. Como ya indiqué, con arreglo al artículo 4 de la Sexta Directiva debe considerarse sujeto pasivo del IVA a quien realice, con carácter independiente, actividades económicas cuyo objeto sea la entrega de bienes o la prestación de servicios. Por el contrario, ni este artículo ni ninguna otra disposición de la Sexta Directiva prevén que la condición de sujeto pasivo del impuesto dependa de requisitos formales suplementarios, tales como un reconocimiento formal en tal sentido por parte de la administración tributaria.

31. Según la Comisión, la condición de sujeto pasivo surge *ipso iure*, en razón del ejercicio de una actividad económica. Si ésta no alcanza la fase operativa sino que se detiene en la fase preparatoria, de acuerdo con la sentencia Inzo, el criterio determinante es la existencia durante la fase preparatoria de una intención de iniciar la fase operativa y, por consiguiente, de realizar actividades sujetas al impuesto. Afirma la Comisión que esta intención no tiene por qué ser declarada inmediatamente a la administración tributaria, sino que, como en el presente caso, puede manifestarse de manera tácita por el hecho de que se realicen gastos de inversión de cierta entidad.

34. La Directiva establece, de este modo, un vínculo directo entre los conceptos de hecho imponible y de sujeto pasivo. El momento de la realización de la operación imponible se configura, precisamente, como aquel en el que el hecho imponible

18 — Los conceptos de hecho imponible, sujeto pasivo, devengo y exigibilidad y base imponible del IVA, que, como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409), apartados 11 y 12, han sido armonizados por la Sexta Directiva, deben ser interpretados de manera uniforme en los Estados miembros.

y el sujeto pasivo hacen acto de presencia en el mundo jurídico impositivo y, además, se pone en marcha todo el mecanismo del IVA.¹⁹

35. Por lo que se refiere concretamente a los gastos de inversión realizados con el propósito de iniciar una actividad económica sujeta al IVA, debe considerarse, de acuerdo con las sentencias Rompelman, Inzo y Ghent Coal, que el empresario adquiere la condición de sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, el derecho a deducir, en el instante mismo en que sus proveedores realizan la entrega de bienes o las prestaciones de servicio, y ello aunque la actividad económica proyectada no llegue nunca a realizarse. En tales casos, el único requisito que deberá exigirse al interesado es el de que su intención real haya sido la de desarrollar dicha actividad económica sujeta al IVA.

36. No corresponde al Tribunal de Justicia sino a las autoridades nacionales, tributarias y, en su caso, judiciales, determinar si la intención real del interesado es la de desempeñar una actividad sujeta al IVA.

37. No obstante, en el presente asunto se deduce de los hechos expuestos en el auto

de remisión que la Sra. Breitsohl tenía, en efecto, el propósito de realizar la actividad de reparación y venta de vehículos, actividad que, sin lugar a dudas, está sujeta al IVA. Posteriormente, y a causa de diversas vicisitudes de orden financiero ajenas a su voluntad, tuvo que desistir de dicha actividad y transmitir a un tercero las obras que ya había realizado, y sobre las que había soportado el IVA. De lo expuesto hasta ahora debe concluirse que, en el momento en que se produjo dicha transmisión, la Sra. Breitsohl había ya adquirido la condición de sujeto pasivo del IVA, aunque la administración tributaria no le hubiera reconocido, de manera formal, dicha condición.

38. ¿Tiene la Sra. Breitsohl derecho a deducir las cuotas del IVA que soportó?²⁰

39. Como ya indiqué, el derecho a deducir —elemento esencial en el sistema del IVA— surge de manera inmediata,²¹ con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, en el

20 — Hago aquí abstracción del problema de si le era posible disociar las partes de edificio y el terreno para optar por la tributación, que es objeto de la segunda cuestión prejudicial.

21 — Siempre que el interesado cumpla determinados requisitos, en particular: 1) que sea sujeto pasivo del impuesto; 2) que los bienes o servicios le hayan sido suministrados a título oneroso en su condición de sujeto pasivo, y 3) que haya respetado las obligaciones formales previstas en el artículo 18 de la Sexta Directiva y las que hayan establecido las legislaciones nacionales sobre la base del artículo 22, apartado 8, de la Directiva (véanse, a este respecto, las sentencias de 14 de julio de 1988, Jeunehomme, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, de 24 de octubre de 1996, Eismann, C-217/94, Rec. p. I-5287, y de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf, C-85/95, Rec. p. I-6257. Sobre la obligación que tienen los Estados miembros de respetar el principio de proporcionalidad al establecer estos requisitos formales, véase la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-477/96, Rec. p. I-7281, así como las conclusiones presentadas el 7 de octubre de 1999 por el Abogado General Sr. Saggio en los asuntos Gabalfrisa, S.L., y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, aún no publicadas en la Recopilación, puntos 32 y 33).

19 — La vinculación entre el hecho imponible y el sujeto pasivo constituye una referencia usual en las elaboraciones doctrinales sobre esta cuestión. Así, Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho financiero*, t.1., vol. 2°, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1967, p. 608, citado por Menéndez Moreno, A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 502).

momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, según el artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, al efectuarse la entrega de bienes o la prestación de servicios.

40. Hay que señalar, ante todo, que no se deduce del auto de remisión que la Sra. Breitsohl incumpliera alguno de los requisitos formales esenciales cuya inobservancia puede dar lugar a la pérdida del derecho a deducción.

41. Como afirma de manera acertada la Comisión, el artículo 18 de la UStG²² permitía a la Sra. Breitsohl hacer valer de forma inmediata, en una de sus declaraciones mensuales, ese derecho a deducción. Si así lo hubiera hecho, la administración tributaria habría tenido que reconocer la condición de sujeto pasivo y aceptado la deducción correspondiente.

42. Sin embargo, la Sra. Breitsohl esperó a la autoliquidación anual, en un momento en el que la administración tributaria conocía ya que se había frustrado la actividad económica proyectada, para ejercer su derecho a deducción. Esta circunstancia no cambia en nada el análisis anterior. La Sra. Breitsohl era sujeto pasivo del IVA y, de acuerdo con la normativa nacional aplicable, podía optar por hacer uso del derecho a deducción al final del año, como así lo hizo.

43. Sobre la base de las consideraciones precedentes, considero que la Sra. Breitsohl tenía derecho a deducir las cuotas soportadas sobre los bienes y servicios de los que fue destinataria, y que conservaba ese derecho cuando presentó su declaración-liquidación anual, a pesar de que, en ese momento, constara ya que la actividad económica proyectada no llegaría a realizarse.

44. Esta conclusión corresponde a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia en el asunto Inzo.

45. El Gobierno alemán centra sus observaciones en el hecho de que es irrelevante, para solucionar el presente litigio, el principio de seguridad jurídica evocado por el Tribunal en la sentencia Inzo, ya que, en el caso de autos, la administración tributaria no reconoció, en ningún momento, la condición de sujeto pasivo de la Sra. Breitsohl.

46. En cambio, el Gobierno alemán apenas se refiere al otro principio sobre el que basó el Tribunal de Justicia su sentencia Inzo, es decir, el de neutralidad del IVA.²³ En la sentencia Inzo, el Tribunal afirmó que este principio prohíbe que se establezcan diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y

22 — Este artículo regula el procedimiento de gestión tributaria del IVA.

23 — El Gobierno alemán se limita a afirmar que, como la administración fiscal no había reconocido la condición de sujeto pasivo de la Sra. Breitsohl, ésta no adquirió tal condición y no pudo por tanto realizar actividades económicas sujetas al impuesto, por lo que, según él, no es de aplicación el principio de neutralidad del IVA.

otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones impositivas, así como diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas haciendo depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas.

47. A mi juicio, se puede considerar, *a fortiori*, que ese mismo principio prohíbe que se discrimine a estas últimas empresas en función del momento en que hayan solicitado la deducción del impuesto —antes o después de que conste que la actividad económica proyectada no llegará a materializarse— o del hecho de que, al hacerlo, la administración tributaria correspondiente les haya atribuido o no, formalmente, la condición de sujeto pasivo del impuesto.

48. Siendo el principio de neutralidad uno de los pilares esenciales del sistema del IVA, no puede aceptarse una solución que sea contraria a sus exigencias y que no encuentre una base expresa en las disposiciones de derecho comunitario.

49. Para completar este análisis, hay que examinar la alegación del Gobierno alemán de que una respuesta a la primera cuestión prejudicial contraria a la que propone

constituiría una incitación directa al abuso, ya que cualquier consumidor final que adquiriera bienes de inversión (por ejemplo un terreno o un automóvil) podría invocar la condición de sujeto pasivo con derecho a deducción, bastándole con manifestar su intención de comenzar una actividad económica. La administración tributaria debería en ese caso, según el Gobierno alemán, pronunciarse sobre la base de una declaración de intención puramente subjetiva y no sobre la base de datos reales verificables de manera objetiva.

50. Comparto, desde luego, la preocupación del Gobierno alemán sobre los riesgos de fraude fiscal. No obstante, los Estados miembros no carecen de instrumentos para prevenir y luchar contra dicho fraude. A este respecto, creo oportuno recordar, en primer lugar, que la Sexta Directiva establece, en sus artículos 18 y 22, una serie de requisitos formales —declaraciones, facturas, libros de contabilidad— que deben cumplir los sujetos pasivos y que pueden ser reforzados por las medidas suplementarias que consideren necesario adoptar los Estados miembros en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.²⁴ En segundo lugar, los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación para decidir, en cada supuesto concreto, cuál es la intención real del

24 — Según el artículo 22, apartado 8, en su versión resultante del artículo 28 *nono* insertado mediante la Directiva 91/680, citada en la nota 5 *supra*, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

interesado. Por último, en caso de fraude o abuso, la administración tributaria puede retirar la condición de sujeto pasivo y modificar la liquidación provisional realizada.²⁵

«En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 46²⁶, los Estados miembros podrán:

51. Por las razones expuestas, considero que debe responderse a la primera cuestión prejudicial que los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva 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 al impuesto.

[...]

- b) continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro;
- c) conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de las operaciones exentas, en las condiciones que se establecen en el Anexo G;

V. La segunda cuestión prejudicial

A. Las normas comunitarias aplicables

52. Con arreglo al artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva:

[...]»

25 — Así lo declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Ghent Coal: «[...] 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» (sentencia citada en la nota 16, apartado 21). Esta posibilidad se recoge, en derecho alemán, en el artículo 164 de la Abgabenordnung (Código de impuestos), según el cual la liquidación del impuesto se realiza sin perjuicio de un control ulterior, informándose al sujeto pasivo de que la liquidación provisional puede ser modificada ulteriormente.

53. El Anexo F, en su punto 16, se refiere a «las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4».

26 — El período transitorio estaba fijado inicialmente en cinco años a partir del 1 de enero de 1978. No obstante, debe considerarse prolongado por una duración indeterminada, ya que el Consejo todavía no ha tomado una decisión sobre la eventual supresión de estas excepciones.

54. Según el artículo 4, apartado 3, de la Sexta Directiva: b) la entrega de terrenos edificables.

«3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

55. El Anexo G, en su punto 1, dispone lo siguiente:

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; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

«1. El derecho de opción indicado en la letra c) del apartado 1 del artículo 28, podrá concederse:

[...]

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

b) si se trata de operaciones indicadas en el Anexo F;

los Estados miembros que mantengan con carácter transitorio la exención podrán conceder a los sujetos pasivos el derecho de opción para la imposición.»

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

56. Por último, el artículo 20, relativo a la regularización de las deducciones, establece, en su apartado 3:

«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.

9. a) las operaciones a las que se aplica la *Grunderwerbsteuergesetz* (Ley relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales de bienes inmuebles) [...]»

58. No obstante, el artículo 9 de la UStG dispone:

Sin embargo, los Estados miembros podrán no exigir en este último caso una regularización en tanto el adquirente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones en las que la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido sea deducible.»

«1. El empresario podrá tratar como imponible una operación exenta en virtud del artículo 4, punto [...] 9, cuando esta operación se realice en favor de otro empresario o para la empresa de éste.»

B. *La normativa nacional*

57. Con arreglo al artículo 4 de la UStG:

«Están exentas del IVA las operaciones siguientes de entre las previstas en el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3:

[...]

C. *Las observaciones de los comparecientes*

59. El Gobierno alemán recuerda, en primer lugar, que la República Federal de Alemania ha hecho uso de la facultad que le confiere el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, para otorgar a sus contribuyentes el derecho a optar por la sujeción al IVA en la entrega de edificios y del suelo sobre el que se levantan.

60. Según el Gobierno alemán, dado que el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva permite de manera expresa a los Estados miembros restringir el alcance del derecho de opción así como determinar las modalidades de su ejercicio, la cuestión de si el sujeto pasivo puede hacer uso de su derecho de opción disociando la entrega del edificio y la del terreno es una cuestión de derecho nacional. Por tanto, el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva no se opone ni a una normativa nacional que autorice la utilización de la opción sólo para el edificio o sólo para el terreno ni a una normativa nacional que imponga el ejercicio del derecho de opción en relación con el terreno construido en su totalidad.

D. *La respuesta a la segunda cuestión prejudicial*

62. Estoy de acuerdo con la Comisión en que la exención concedida por el derecho alemán no se basa en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva. En efecto, según esta disposición, «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos: [...] g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 3 del artículo 4; [...]».

61. Por su parte, la Comisión observa que la exención concedida por el derecho alemán no se basa en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, sino en el artículo 28, apartado 3, letra b), en relación con el Anexo F, punto 16, y con el artículo 4, apartado 3, y que el derecho de opción no se basa en el artículo 13, parte C, sino en el artículo 28, apartado 3, letra c), en combinación con el anexo G, punto 1, letra b), de la Sexta Directiva. La Comisión deduce de dichas disposiciones que la entrega de edificios o de partes de edificios y del terreno sobre el que se levantan sólo puede beneficiarse de la exención en su totalidad. Lo mismo sucede con el derecho a optar por la sujeción.

63. Ahora bien, como ya he indicado, el artículo 4, apartado 3, letra a), 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». ²⁷

64. En el presente asunto, las partes de edificio fueron entregadas antes de la primera ocupación, por lo que la exención, y el derecho de opción, sólo puede basarse en el artículo 28, apartado 3, letra b), en relación con el Anexo F, punto 16, y con el artículo 4, apartado 3, como correcta-

27 — El subrayado es mío.

mente señala el tribunal *a quo* y en contra de lo indicado por el Gobierno alemán en sus observaciones.

65. Aclarado este punto, abordaré a continuación la cuestión planteada.

66. El Bundesfinanzhof señala, en su auto de remisión, que la normativa alemana debe interpretarse en el sentido de que la exención o, en su caso, el derecho a optar por la tributación, debe recaer sobre la totalidad del bien inmueble, englobando el edificio o las partes del edificio y el terreno sobre el que se levantan. Añade, además, que, hasta la fecha, su propia jurisprudencia no hace sino confirmar esta interpretación. No obstante, pregunta al Tribunal de Justicia si la normativa alemana, así interpretada, es conforme con la Sexta Directiva.

67. El análisis debe partir de una interpretación del concepto jurídico «entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificio y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan» que figura en el artículo 4, apartado 3, letra a).

68. Hay que subrayar, ante todo, que, sin perjuicio de que los Estados miembros definan la noción de «terreno sobre el que

éstos se levantan», de acuerdo con la posibilidad que les ofrece el artículo 4, apartado 3, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva,²⁸ el concepto jurídico mencionado debe recibir una interpretación uniforme en todos los Estados miembros. De lo contrario, no se alcanzaría el objetivo de la Directiva de «determinar de manera uniforme y con arreglo a las normas comunitarias la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido».²⁹

69. El Tribunal de Justicia ha aceptado, en dos ocasiones, la división de un bien inmueble a efectos de la imposición del IVA. A mi modo de ver, ninguna de estas dos sentencias proporciona una respuesta a la presente cuestión prejudicial.

70. En primer lugar, el Gobierno alemán, la Comisión y el propio tribunal de remisión se han referido a la sentencia Armbrecht.³⁰

71. En aquel asunto, se preguntó al Tribunal de Justicia si, cuando un sujeto pasivo vende un inmueble que ha utilizado al mismo tiempo para fines empresariales y para fines privados y, al hacerlo, renuncia a la exención del IVA de la que, en otro caso, disfrutaría con arreglo al artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, dicho sujeto pasivo tiene que pagar el impuesto relativo a la parte del precio de venta

28 — Según indica la Comisión, Alemania no ha hecho uso de esta posibilidad.

29 — Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk's Boekhuis (139/84, Rec. p. 1405), apartado 19.

30 — Sentencia de 4 de octubre de 1995 (C-291/92, Rec. p. I-2775).

correspondiente a las partes del inmueble utilizadas con fines privados.

72. En sus observaciones presentadas en el asunto Armbrecht, el Gobierno alemán hizo hincapié en que el inmueble constituía un bien único con arreglo al derecho civil alemán y que estaba inscrito como tal en el Registro de la Propiedad. Por lo tanto, concluía, tenía que ser considerado como un solo bien para la aplicación de la Directiva.

73. A esta alegación contestó el Tribunal lo siguiente:

«Ciertamente, el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva no delimita el alcance de los derechos de propiedad transmitidos, que debe determinarse según el derecho nacional aplicable, pero [...] la finalidad de la Directiva, esto es, basar el sistema común del IVA en una definición uniforme de las operaciones imponibles, puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro [...]. Por consiguiente, la respuesta a la cuestión planteada, que no se refiere a los aspectos de derecho civil de la entrega, sino a la sujeción al impuesto, no puede encontrarse en el derecho nacional aplicable en el litigio principal.»³¹

74. En este punto, la sentencia Armbrecht es un precedente claro para el presente asunto. El hecho de que, como señala el Bundesfinanzhof, de acuerdo con el derecho civil alemán (artículos 93 y 94 del Código Civil) un edificio y el terreno sobre el que se levanta constituyan elementos indisociables y no puedan ser objeto de derechos específicos no implica que, a efectos de la tributación del IVA, edificio y terreno no puedan recibir un trato diferente siempre, claro está, que la aplicación correcta de la Sexta Directiva exija que se separen dichos elementos.

75. Volviendo a la sentencia Armbrecht, el Tribunal de Justicia consideró ajustado al derecho comunitario el que el sujeto pasivo tributara sólo por la parte del inmueble utilizada para fines profesionales, dado que la venta de la parte utilizada para fines privados no está incluida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

76. El Tribunal aclaró que «[...] la división entre la parte afectada al ejercicio de las actividades empresariales y la reservada al uso privado del sujeto pasivo debe realizarse basándose en la proporción de utilización empresarial y de utilización privada durante el año de adquisición y no basándose en la distribución geográfica. Por otra parte, el sujeto pasivo ha de manifestar, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de

31 — Apartados 13 y 14.

mantener una parte de éste en su patrimonio privado». ³²

77. Caben pocas dudas de que en el presente caso la situación es distinta.

78. En efecto, el bien inmueble transmitido por la Sra. Breitsohl, constituido por partes de un edificio y por la porción del terreno sobre el que se levantaban, fue, en todo momento, utilizado para fines empresariales. No existió, por tanto, utilización privada que justificara una división proporcional en el sentido de la sentencia Armbrecht. Tanto la transmisión del terreno como la de las partes de edificio fueron efectuadas por un sujeto pasivo actuando como tal.

79. La segunda ocasión en la que el Tribunal de Justicia consideró que era necesario imponer el IVA de manera diferenciada a las partes que componen un bien inmueble fue la sentencia De Jong. ³³

80. En aquel asunto se preguntó al Tribunal de Justicia si un sujeto pasivo —concretamente, un empresario de la construcción— que adquiere un terreno con la única finalidad de utilizarlo para fines privados,

en el que edifica, en el marco de su actividad profesional, una vivienda para su propio uso, realiza un autoconsumo del terreno de su empresa para sus necesidades privadas con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

81. El Gobierno neerlandés adujo que la construcción de una vivienda sobre un terreno puesto a disposición de la empresa con este fin había dado origen, respecto al impuesto sobre el volumen de negocios, a un nuevo bien inmueble constituido por el edificio y el terreno correspondiente. Consideraba, por lo tanto, que era esta unidad que emanaba, en cuanto tal, del ejercicio de la actividad profesional del sujeto pasivo lo que este último se había apropiado para sus necesidades privadas.

82. El Tribunal no acogió esta alegación. Tras afirmar que era necesario, independientemente de si el terreno y el edificio no son disociables con arreglo a la legislación nacional, distinguir entre el impuesto sobre un terreno que un sujeto pasivo posee a título privado y el impuesto sobre un edificio que el sujeto pasivo ha construido en el mismo terreno en el marco de su actividad profesional, el Tribunal declaró:

«Por lo que se refiere al impuesto sobre un terreno que un empresario de la construcción posee a título privado y sobre el que edifica, en el marco de sus actividades profesionales, una vivienda para él mismo, [...] dicho terreno no ha pertenecido jamás al patrimonio de la empresa y, por consiguiente, no puede haber sido objeto de autoconsumo con arreglo al apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA. La

³² — Apartado 21.

³³ — Sentencia de 6 de mayo de 1992 (C-20/91, Rec. p. I-2847).

base imponible será, con arreglo a la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 de la Sexta Directiva IVA, exclusivamente el valor del edificio construido, pero no el valor del terreno.»³⁴

83. A mi modo de ver, el asunto De Jong presenta también grandes diferencias con el presente caso.

84. Por una parte, en De Jong el interesado había adquirido el terreno para fines privados, mientras que la Sra. Breitsohl, como he señalado, lo hizo para desarrollar su actividad profesional. Por otra parte, en aquel caso la vivienda fue edificada por la empresa constructora perteneciente al propio interesado, y destinada a ser ocupada por éste, mientras que la Sra. Breitsohl encargó a un tercero la construcción del edificio, que debía ser utilizado para actividades sujetas al IVA.

85. Considero, por tanto, que la respuesta que haya que dar a la hipótesis planteada por el Bundesfinanzhof no puede inferirse de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sino que debe buscarse directamente en las disposiciones de la Sexta Directiva.

86. La Comisión se basa en una interpretación literal del artículo 4, apartado 3, letra a), para concluir que esta disposición se refiere a la entrega del bien inmueble

comprendiendo, de manera indisoluble, el edificio y el terreno.

87. El tenor literal del mencionado artículo, y en especial la utilización de la conjunción copulativa «y», parece confirmar la tesis de la Comisión. Por otra parte, las diferentes versiones lingüísticas coinciden en este punto.³⁵

88. A mi juicio, un análisis de las disposiciones de la Sexta Directiva referidas a la imposición de las entregas de bienes inmuebles confirma esta interpretación.

89. En efecto, la Sexta Directiva distingue entre terrenos no edificables, terrenos edificables y terrenos edificados:

- las entregas de *terrenos no edificables* están exentas de IVA, aunque los Estados miembros pueden conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación;³⁶

35 — Así, por ejemplo, en la versión francesa: «la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction d'un bâtiment *et* du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation»; en la versión inglesa: «the supply before first occupation of buildings or parts of buildings *and* the land on which they stand»; en la versión alemana: «die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen *und* dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt»; en la versión italiana: «la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» (el subrayado es mío).

36 — Artículos 13 B, letra h), y 13 C, letra b).

34 — Apartados 19 y 20.

— las entregas de *terrenos edificables* están sujetas al IVA, aunque, durante el período transitorio, los Estados miembros pueden continuar eximiéndolas, así como reconocer el derecho de opción por la tributación;³⁷

— en cuanto a los *terrenos edificados*, la Directiva distingue entre la primera entrega y las entregas posteriores:

a) *la entrega anterior a su primera ocupación* de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que se levantan está sujeta al IVA. Se considera edificio toda construcción incorporada al suelo. No obstante, durante el período transitorio los Estados miembros pueden continuar eximiendo dichas entregas, así como reconocer el derecho de opción por la tributación.³⁸

b) *las entregas posteriores* de edificios o de partes de los mismos y del terreno

sobre el que se levanten están exentas, aunque también aquí los Estados miembros pueden conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación.³⁹

90. Como puede observarse, la Sexta Directiva sólo regula de manera separada la sujeción al IVA de la entrega de terrenos en la medida en que éstos no están edificados. Por el contrario, una vez construidos, y a falta de disposiciones específicas referidas a la imposición separada sobre el terreno y el edificio,⁴⁰ debe considerarse que, a efectos del IVA, el valor del terreno queda integrado en la edificación, de manera que el «bien inmueble» comprende, de manera indisociable, el terreno y el edificio levantado sobre él.⁴¹

91. Tal vez sea útil referirse aquí a la sentencia Kerrutt.⁴² En aquel asunto se preguntó al Tribunal de Justicia si las entregas de bienes y las prestaciones de servicios distintas de la entrega del terreno edificable, realizadas en el marco de un «haz» de contratos de ejecución de obra y de prestaciones de servicios encaminados a la construcción de un edificio, están sometidas al IVA en virtud del artículo 2,

39 — Artículo 13 B, letra g), y artículo 13 C, letra b).

40 — Límite este análisis a los negocios jurídicos que interesan para el presente asunto, es decir, a la transmisión del derecho de propiedad sobre los terrenos edificados.

41 — Como ya subrayé al examinar a las sentencias Armbrecht y De Jong, me refiero aquí al supuesto de que tanto el edificio como el terreno sean entregados por un sujeto pasivo del impuesto que actúe como tal, como sucede en el caso de autos.

42 — Sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219).

37 — Artículo 28, apartado 3, letra b), en relación con el artículo 4, apartado 3, letra b), y con el anexo F, punto 16, y artículo 28, apartado 3, letra c), en relación con el anexo G, punto 1, letra b).

38 — Artículo 28, apartado 3, letra b), en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), y con el anexo F, punto 16, y artículo 28, apartado 3, letra c), en relación con el anexo G, punto 1, letra b).

apartado 1, de la Sexta Directiva, o si se benefician de las exenciones previstas para la entrega de un edificio o de una parte del edificio y de la porción de terreno sobre la que se levanta en virtud del artículo 13, parte B, letra g), y del artículo 28, apartado 3, letra b), en relación con el anexo F, punto 16, de la Sexta Directiva.

sobre el que se levanta” se desprende que sólo puede hablarse de dicha operación única cuando las dos categorías de bienes entregados, a saber, el edificio y el terreno, sean objeto, desde el punto de vista del derecho regulador de la compraventa, de una única e idéntica entrega, en el sentido de que se trata de la entrega de un terreno edificado.»⁴³

92. El Tribunal consideró que la aplicabilidad de las disposiciones mencionadas a una operación inmobiliaria de ese tipo dependía de si las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en cuestión, destinadas a la construcción de un edificio, integraban, junto con la operación cuyo objeto era el terreno, una única operación inmobiliaria calificable de «entrega de un edificio [...] y del terreno sobre el que se levanta», por razón de la conexión económica del conjunto de las operaciones parciales consideradas y de su común finalidad que es la construcción de un edificio sobre el terreno adquirido.

94. El Tribunal llegaba en aquel asunto a la conclusión de que «[...] las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de los constructores y de los artesanos de la construcción, realizadas en el marco de un modelo como el “Bauherrenmodell”, y que constituyen hechos jurídicamente distintos de la operación cuyo objeto es el terreno, llevada a cabo con otro empresario, no pueden considerarse integradas junto con esta última operación en una unidad susceptible de ser calificada como “entrega” única “de edificios o de partes de edificios y del terreno sobre el que se levantan”».⁴⁴

93. A este respecto, el Tribunal declaró:

95. El problema central que se trataba de dilucidar en la sentencia Kerrutt —consistente en saber si los contratos de obras y las prestaciones de servicios encaminados a la construcción del edificio podían conside-

«De los propios términos de la expresión “entrega de un edificio [...] y del terreno

43 — Apartado 13. En sus conclusiones presentadas en aquel asunto, el Abogado General Sr. Darmon señalaba: «La estructura del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva confirma este análisis: en la letra a) contempla “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”, lo que corresponde a una operación única desde los puntos de vista económico y jurídico en la medida en que se trate de la transmisión de propiedad de un terreno edificado» (el subrayado es mío).

44 — Apartado 15.

rarse, junto con el terreno, como primera entrega de un edificio y del suelo sobre el que se levanta— no guarda relación con el presente asunto. No obstante, las expresiones utilizadas por el Tribunal al referirse al concepto jurídico objeto del presente asunto de «operación única» y «única e idéntica entrega» confirman, a mi modo de ver, la interpretación que propongo.

96. Así pues, debe considerarse que el concepto de «entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan» se refiere a una operación económica única; que ha de tratarse, a efectos de la aplicación de la Sexta Directiva, de manera unitaria. Por tanto, la exención y el derecho de opción que, en su caso, los Estados miembros apliquen sobre la base del artículo 28, apartado 3, deberán recaer sobre el bien inmueble en su conjunto, sin que sea posible disociar la transmisión de los edificios o partes de edificios, por una parte, y la del terreno, por otra.

97. No obstante, el Gobierno alemán invoca el artículo 13, parte C, última frase, de la Sexta Directiva según el cual «[...] los

Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio» para afirmar que la Directiva no se opone a que en una normativa nacional se limite el derecho de opción al edificio o al terreno.

98. Debo señalar, ante todo, que esta alegación es irrelevante para resolver el presente asunto. En efecto, Alemania no ha hecho uso de una supuesta facultad de limitar el derecho de opción en el sentido indicado.

99. Por otra parte, es necesario recordar, una vez más, que el artículo 13, parte C, se refiere a las entregas de edificios o de parte de edificios y de la porción del suelo sobre la que se levantan que no constituyan la primera entrega del inmueble. Por el contrario, el artículo 28, apartado 3, letra c), en relación con el anexo G, punto 1, letra b), referido al derecho de opción en las primeras entregas de bienes inmuebles y aplicable al presente caso, no recoge una disposición similar a la citada por el Gobierno alemán.

100. Por último, estimo que sería contrario al objetivo de armonización del IVA el que

los Estados miembros pudieran regular el derecho de opción de manera tal que se rompiera el trato fiscal unitario pretendido por la Sexta Directiva para las entregas a las que se refiere el presente asunto.

bien inmueble, tendrá derecho a deducir el IVA pagado a sus proveedores —incluso el correspondiente a la factura del notario sobre la transmisión del terreno—. Sin embargo, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación, incluido, por tanto, el valor del terreno.⁴⁶

101. Volviendo al caso de autos, se deduce de todo lo anterior que la Sra. Breitsohl podía escoger entre 1) acogerse a la exención total de la operación o 2) utilizar el derecho de opción por la tributación de la entrega del bien inmueble incluyendo las partes del edificio y el terreno.

104. En este segundo caso podría producirse un supuesto de doble imposición, como señala el Bundesfinanzhof en su auto de remisión.

102. En caso de que opte por la exención total, deberá procederse a la regularización de sus deducciones, en las condiciones previstas en el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva y aplicando el procedimiento de regularización simplificada previsto en el artículo 15 a, apartado 5, de la UStG.⁴⁵

105. En respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia, la Comisión ha reconocido este riesgo, que explica del siguiente modo:

— A vende a B, con exención del IVA, un terreno sin edificar en cuyo precio está incorporado un IVA anterior devengado por determinados trabajos de preparación del terreno.

103. Si, por el contrario, la Sra. Breitsohl opta por la tributación de la entrega del

45 — De acuerdo con este artículo de la UStG, adoptado sobre la base del artículo 20, apartado 4, de la Sexta Directiva, la regularización de la deducción puede también realizarse con ocasión de la enajenación del bien de inversión en el año civil de la primera utilización del mismo.

46 — Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1: «La base imponible estará constituida: a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones; [...]»

- B construye en el terreno, soportando el IVA correspondiente a los trabajos de construcción.

operaciones de seguros y para los servicios financieros.⁴⁷ En ambos casos, no se permite a las sociedades que desarrollan tales actividades realizar la deducción, por lo que tratan de repercutir el impuesto sobre sus clientes mediante un aumento de los precios. Si así lo hacen, se producirá en la fase siguiente de la cadena una doble imposición proporcional al impuesto que han soportado las empresas.

- B vende a C el bien inmueble (terreno más edificio) y hace uso de su derecho a optar por la tributación.

- Si este derecho de opción sólo puede ejercerse sobre el bien inmueble en su conjunto (terreno más edificio), se producirá una doble imposición, por cuanto el terreno habrá sido gravado dos veces en concepto de IVA.

Para la Comisión, el único modo de evitar, en el presente asunto, esa hipotética doble imposición sería que la base imponible se calculara sobre el valor de la construcción, excluyendo el del terreno. No obstante, añade, esta solución debe descartarse por cuanto va en contra del principio de indisociabilidad del terreno y del edificio a los efectos del IVA, tal como se prevé tanto en los ordenamientos jurídicos nacionales como en la Sexta Directiva.

106. Afirma la Comisión que este riesgo de doble imposición existe, de manera general, cuando se produce la exención del IVA en una fase intermedia de la cadena del impuesto. Cita, como ejemplo, la exención establecida por la Sexta Directiva para las

107. Es sabido que, en el sistema del IVA, las exenciones interrumpen el mecanismo de las deducciones y pueden tener por efecto el que los sujetos pasivos trasladen a los precios las cuotas soportadas que no pueden deducir. Si, además, la exención se

47 — Artículo 13, parte B, letras a) y d).

produce en una fase intermedia, aumenta el riesgo de que se ocasione un fenómeno de doble imposición.

108. Existe, no obstante, una diferencia importante entre las actividades económicas mencionadas por la Comisión y las primeras entregas de bienes inmuebles. El legislador comunitario decidió que, por razones de política general común a los Estados miembros,⁴⁸ las operaciones de seguro y los servicios financieros debían quedar exentos de IVA. Por el contrario, de acuerdo con el sistema establecido en la Sexta Directiva, tanto la entrega de terrenos edificables como la entrega anterior a su primera ocupación de terrenos edificables están sujetas al IVA. Sólo durante el período transitorio se ha dejado a los Estados miembros la posibilidad de continuar eximiéndolas y de reconocer el derecho a optar por la tributación. Así pues, una vez terminado el período transitorio no deberían poder producirse supuestos de doble imposición en la primera entrega de bienes inmuebles, por cuanto la adquisición de los terrenos edificables estará siempre sujeta al IVA.⁴⁹

109. Si se planteara un problema de doble imposición en este asunto, no parece que

las disposiciones de la Sexta Directiva ofrezcan una solución. La Sra. Breitsohl no puede acogerse a lo dispuesto en el artículo 28, apartado 3, letra f), de la Sexta Directiva, ya que consta que no adquirió el terreno edificable *con fines de reventa*.⁵⁰ Tampoco cabe, como ya indiqué, separar el valor del terreno y el del edificio para calcular la base imponible. Por tanto, es probable que se produzca una situación de doble imposición, contraria al principio de neutralidad del IVA.

110. Es oportuno recordar, a este respecto, que no es esta la primera vez que, en un asunto planteado ante el Tribunal de Justicia, se pone de manifiesto la posible existencia de una doble imposición sin que las disposiciones de la Sexta Directiva faciliten una solución. Me refiero a la jurisprudencia relativa a la imposición del IVA sobre los bienes de ocasión y, en particular, a la sentencia Oro Amsterdam Beheer.⁵¹

111. El artículo 32 de la Sexta Directiva establece lo siguiente: «El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, dictará antes del 31 de diciembre de 1977 el

48 — Véase la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973, Boletín de las Comunidades Europeas, Suplemento 11/73, p. 16.

49 — Al menos si se hace abstracción de los problemas que pueden derivarse del hecho de que, apartándose de la propuesta de la Comisión, el legislador comunitario, en lugar de definir el mismo el concepto de «terreno edificable», optara por remitirse a las legislaciones de los Estados miembros (véase el artículo 4, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva).

50 — Dicha disposición establece que, durante el período transitorio, los Estados miembros podrán «disponer que en las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra».

51 — Sentencia de 5 de diciembre de 1989 (C-165/88, Rec. p. 4081).

régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. En tanto no se disponga la aplicación de este régimen comunitario, los Estados miembros que en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva apliquen un régimen especial a los objetos enunciados en el párrafo anterior podrán mantener tal régimen.»

Doce años después de la fecha límite indicada en esta disposición, el régimen comunitario de tributación aplicable a los bienes de ocasión aún no había sido adoptado.

rio del IVA es el resultado de una armonización progresiva de las legislaciones nacionales en el marco de los artículos 99 y 100 del Tratado. [...] esta armonización, tal y como se ha realizado mediante directivas sucesivas y, especialmente, por medio de la Sexta Directiva, todavía es una armonización parcial. Es cierto que esta armonización está destinada especialmente a impedir la doble imposición, al ser inherente al mecanismo del IVA la deducción en cada fase de la imposición del impuesto que haya gravado previamente una operación. Sin embargo, y tal como demuestra el tenor del artículo 32 de la Sexta Directiva, este objetivo todavía no se ha conseguido y es imposible encontrar en el sistema común del IVA, como está configurado actualmente, los fundamentos necesarios para la definición y la fijación de modalidades de aplicación de un régimen común de imposición que, en el ámbito del comercio de bienes usados, permita evitar las dobles imposiciones.»⁵²

112. El Gerechtshof de Amsterdam preguntó al Tribunal de Justicia si, en estas condiciones, el derecho comunitario y, en particular, la Sexta Directiva se oponían a una legislación fiscal nacional que no permitiera tener en cuenta, al calcular el IVA debido en concepto del volumen de negocios, realizado con la venta de bienes usados, el impuesto que permanecía incorporado en el precio de los bienes adquiridos a particulares que no son sujetos pasivos, con objeto de revenderlos.

114. Así pues, el hecho de que, durante el período transitorio, se permita a los Estados miembros mantener en vigor disposiciones fiscales que se apartan del sistema común del IVA puede producir efectos indeseables que sólo desaparecerán cuando termine dicho período. En cualquier caso, las situaciones de doble imposición que pueden surgir, como en el presente asunto, no justifican que se dé a las disposiciones comunitarias una interpretación contraria a la que se desprende de su tenor y finalidad.

113. El Tribunal contestó que, «considerado en su conjunto, el régimen comunita-

52 — Apartados 21 a 23.

Conclusión

115. A tenor de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda 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 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, 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 al impuesto.
- 2) El artículo 4, apartado 3, 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.»