

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 3 de marzo de 2005 *

En el asunto C-32/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Højesteret (Dinamarca), mediante resolución de 22 de enero de 2003, registrada en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2003, en el procedimiento entre:

I/S Fini H

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský y U. Lõhmus (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

* Lengua de procedimiento: danés.

FINI H

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de septiembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de I/S Fini H, por los Sres. S. Halling-Overgaard y M. Krarup, advokaterne;
- en nombre del Skatteministeriet, por el Sr. P. Biering, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno danés, por los Sres. J. Molde y P. Biering, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y T. Fich, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de octubre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartados 1 a 3, 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad comanditaria simple I/S Fini H (en lo sucesivo, «Fini H») y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda). Éste reclama a dicha sociedad el reembolso de las cantidades que le fueron abonadas en concepto de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 1993 y el 31 de marzo de 1998. Por otra parte, el Skatteministeriet se niega a abonar a Fini H la cantidad que ésta reclama en concepto de devolución del IVA por el período comprendido entre el 1 de abril de 1998 y el 30 de septiembre de 1998.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 Según su cuarto considerando, la Sexta Directiva tiene como objetivo, entre otros, garantizar la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios.
- 4 El artículo 4 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«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.

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. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

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 [...].

[...]»

5 A tenor del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

Normativa nacional

- 6 A tenor del artículo 3 de la Momsloven (Ley del IVA), en su versión publicada mediante el Decreto de consolidación nº 804, de 16 de agosto de 2000 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

«Serán consideradas sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que realicen por cuenta propia una actividad económica.»

- 7 El artículo 37 de la Ley del IVA establece el derecho a deducir el IVA correspondiente a los gastos relacionados con la realización por cuenta propia de una actividad económica.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 8 Fini H es una sociedad comanditaria constituida en 1989 y cuyo objeto social consiste en la actividad de restauración. Con el fin de ejercer dicha actividad, la sociedad arrendó unos locales a partir del 20 de mayo de 1988. La denuncia o resolución del contrato de arrendamiento, celebrado por un plazo de diez años, no podía hacerse efectiva hasta el 30 de septiembre de 1998.

- 9 Fini H interrumpió su actividad de restauración a finales del año 1993 y los locales dejaron de ser utilizados a partir de dicha fecha. La sociedad intentó resolver el arrendamiento, a lo que se opuso el arrendador alegando que el contrato no contenía cláusula alguna de resolución o denuncia anticipada. Por otra parte, Fini H no encontró a un tercero dispuesto a subrogarse en su arrendamiento, por lo que éste no se extinguió hasta la finalización del plazo contractualmente establecido.

- 10 Desde finales del año 1993 hasta el 30 de septiembre de 1998, Fini H continuó inscrita en el censo del IVA, a pesar de que ya no ejercía su actividad de restauración. De esta forma, siguió disfrutando de su derecho a deducir el impuesto soportado por los gastos relacionados con el citado arrendamiento, a saber, la renta y los gastos de calefacción, electricidad y teléfono. Como el restaurante estaba cerrado no existía impuesto repercutido a declarar, lo que se tradujo en el pago de devoluciones netas a Fini H.
- 11 En septiembre de 1998, la told-og skatteregionen (administración tributaria regional; en lo sucesivo, «la administración») solicitó a Fini H el reembolso de las cantidades que le había abonado en concepto de devolución del IVA desde octubre de 1993 hasta marzo de 1998. Decidió también no efectuar las devoluciones de IVA aún pendientes, correspondientes al período comprendido entre el 1 de abril de 1998 y el 30 de septiembre de 1998. La administración se basó en que Fini H no ejercía actividad alguna sujeta al IVA desde el tercer trimestre del año 1993.
- 12 Dicha postura fue respaldada por el Landsskatteretten (tribunal económico-administrativo nacional). Éste consideró que, tras el cese de su actividad de restauración, Fini H no había ejercido una actividad económica en el sentido del artículo 3 de la Ley del IVA. El contrato de arrendamiento no podía justificar, por sí solo, la sujeción al IVA conforme a dicho artículo. El Landsskatteretten añadió que el hecho de que los locales hubieran sido utilizados, durante un cierto tiempo, para operaciones económicas consistentes en una actividad de restauración no parecía justificar la sujeción de Fini H al IVA, con arreglo al citado artículo 3, una vez finalizada dicha actividad.
- 13 A continuación, Fini H interpuso recurso contra la resolución del Landsskatteretten ante el Vestre Landsret (Dinamarca), que lo desestimó mediante sentencia de 29 de agosto de 2001. Dicho Tribunal consideró que el derecho a la deducción del impuesto soportado requiere que los gastos gravados estén relacionados con una

actividad económica por cuenta propia en el sentido del artículo 3 de la Ley del IVA, y declaró que el pago de la renta y los gastos conexos posteriores a la finalización de la actividad de restauración de Fini H que no estuvieran justificados como parte de las operaciones normales de liquidación no podían considerarse, en realidad, gastos de explotación relacionados con la realización de una actividad por cuenta propia en el sentido de dicho artículo 3.

- 14 Fini H apeló esta sentencia del Vestre Landsret ante el Højesteret (Tribunal Supremo danés).
- 15 En tales circunstancias, el Højesteret resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Puede considerarse que ejerce una actividad económica por cuenta propia, en el sentido del artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva sobre el IVA, una persona que ha celebrado inicialmente un contrato de arrendamiento en el marco de una actividad económica por cuenta propia ya finalizada, cuando el contrato de arrendamiento ha seguido vigente durante un determinado período debido a una cláusula que impide su resolución, pero, tras el cese efectivo de la actividad, no se ha realizado operación alguna sujeta a IVA relacionada con el arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?»
- 2) A efectos de la respuesta a la primera cuestión, ¿es pertinente que el interesado haya intentado activamente, durante el resto del período en que no podía resolver el contrato, utilizar el arrendamiento del local comercial para realizar operaciones sujetas a IVA con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo o que haya tratado de ceder dicho arrendamiento? ¿Es pertinente la duración del período en que no se podía resolver dicho contrato o la duración restante del mismo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

- 16 En su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por tales conceptos.
- 17 Fini H sostiene que su derecho a deducción está basado en que el contrato de arrendamiento se celebró con el objeto de iniciar o llevar a cabo una actividad económica. Añade que, si no se le reconociera el derecho a deducir el IVA, debería soportar el gravamen de dicho impuesto por unos bienes y servicios que adquirió para las necesidades de una explotación comercial.
- 18 Según el Gobierno danés y la Comisión de las Comunidades Europeas, cuando un sujeto pasivo deja de ejercer una actividad económica, no cabe continuar aplicándole el derecho a deducción a partir de la fecha en la que interrumpió dicha actividad o tras un plazo razonablemente breve a partir de dicha fecha. En este sentido alegan que un sujeto pasivo no puede disfrutar indefinidamente del derecho a deducción por haber ejercitado anteriormente una actividad económica.
- 19 A este respecto, debe recordarse en primer término que, a tenor del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, el concepto de sujeto pasivo está vinculado al de actividad económica. En efecto, es la existencia de dicha actividad lo que justifica la calificación de sujeto pasivo, con un derecho a deducción reconocido por la Sexta Directiva.

- 20 El artículo 4 enumera, en su apartado 2, las operaciones que deben considerarse «actividades económicas», mencionando en particular todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. La utilización en esta disposición de la expresión «todas las actividades» implica que la actividad económica en cuestión puede consistir en varias operaciones consecutivas.
- 21 Se desprende también de la jurisprudencia que el concepto de actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, no se refiere necesariamente a un único acto, sino que puede consistir en una serie de actos consecutivos (véase, en particular, la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 22).
- 22 Así, las actividades preparatorias deben considerarse actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, todo aquel que realice actos preparatorios es considerado sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de esta Directiva y tiene derecho a la deducción (sentencias Rompelman, antes citada, apartado 23, y de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 18). Esta deducción sigue siendo válida aun cuando posteriormente se haya decidido, a la vista de los resultados de un estudio de rentabilidad, no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad de que se trate, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas (sentencia INZO, antes citada, apartado 20).
- 23 Por lo que respecta a la transmisión de una universalidad de bienes, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar los servicios que se le prestaron para realizar dicha transmisión, los costes de dichos servicios deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de su empresa anterior a la transmisión y tiene que reconocerse a dicho sujeto pasivo el derecho a deducción. Cualquier otra interpretación supondría realizar una distinción arbitraria entre los gastos efectuados para las necesidades de una empresa antes de su explotación efectiva y durante ésta, por una parte, y los gastos en que se incurre para poner fin a dicha explotación, por otra

(véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 35, y de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec. p. I-5547, apartado 39).

- 24 Por idénticas razones, procede considerar que operaciones tales como los pagos que Fini H tuvo que continuar efectuando durante el período de liquidación de su actividad de restauración son parte integrante de la actividad económica contemplada en el artículo 4 de la Sexta Directiva.
- 25 Dicha interpretación se justifica en razón del régimen de deducciones, que tiene por objeto, como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, 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 estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias *Rompelman*, antes citada, apartado 19; de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 44; de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 19, y *Abbey National*, antes citada, apartado 24).
- 26 No obstante, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que éste se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (sentencia *Midland*, antes citada, apartado 24).
- 27 En relación con el litigio principal, procede señalar que la obligación de Fini H de continuar pagando, hasta la finalización del plazo estipulado en el contrato de

arrendamiento, la renta y los gastos conexos correspondientes al inmueble que dicha sociedad había arrendado para desarrollar una actividad de restauración, ya que dicho contrato contenía una cláusula que impedía su resolución, podría considerarse, en principio, directa e inmediatamente relacionada con la actividad de restauración.

- 28 En efecto, puesto que Fini H celebró el contrato de arrendamiento con el fin de poder disponer de un local que necesitaba para desarrollar su actividad de restauración y habida cuenta de que el local estuvo realmente destinado a dicha actividad, es preciso reconocer que la obligación de la sociedad de continuar pagando la renta y los demás gastos conexos tras el cese de la referida actividad se deriva directamente del ejercicio de la misma.
- 29 En tales circunstancias, la duración de la obligación de pagar la renta y los gastos conexos correspondientes a dicho local no tiene influencia alguna en la existencia de una actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, siempre y cuando ese lapso de tiempo sea estrictamente necesario para llevar a buen término las operaciones de liquidación.
- 30 De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.
- 31 Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas.

- 32 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, *Kefalas y otros*, C-367/96, Rec. p. I-2843, apartado 20, y de 23 de marzo de 2000, *Diamantis*, C-373/97, Rec. p. I-1705, apartado 33). Así sucedería, por ejemplo, en el supuesto de que Fini H, sin renunciar al derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos correspondientes al período posterior al cese de la actividad de restauración, continuase utilizando el local anteriormente destinado a dicha actividad para fines puramente privados.
- 33 Si la administración tributaria comprobara que el derecho a deducción se ejerció de forma fraudulenta o abusiva podría solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (véanse, en particular, las sentencias antes citadas *Rompelman*, apartado 24; *INZO*, apartado 24, y *Gabalfrija y otros*, apartado 46).
- 34 En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva.
- 35 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.

Sobre la segunda cuestión

- 36 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda, por haber quedado desprovista de objeto.

Costas

- 37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 4, apartados 1 a 3, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer la mencionada actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.

Firmas