SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 8 de junio de 2000 *

En el asunto C-400/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Goslar

y

Brigitte Breitsohl,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 4, 17 y 28 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en

* Lengua de procedimiento: alemán.

materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), Presidente de Sala; los Sres. R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris, y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Paraskevopoulou-Grigoriou, mandataria *ad-litem*, del Consejo Jurídico del Estado, y A. Rokofyllou, Auditor en el Servicio Jurídico Especial — Sección de Derecho europeo comunitario del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa, Consejero Jurídico, y A. Buschmann, funcionario nacional adscrito al Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de diciembre de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 27 de agosto de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de noviembre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 4, 17 y 28 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Sra. Breitsohl y el Finanzamt Goslar relativo a la deducción por la primera del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por operaciones efectuadas con el fin de llevar a la práctica un proyecto de actividad económica.

La Sexta Directiva

3 El artículo 4 de la Sexta Directiva dispone:

«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 incorporal 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 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

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.

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.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo.

b) La entrega de terrenos edificables.

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

[...]»

4 Con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva:

«[...]

B. *Otras exenciones*

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;

[...]

C. *Opciones*

Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

[...]

b) de las operaciones contempladas en las letras d), g) y h) del punto B.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

5 Según el tenor literal del artículo 17 de la Sexta Directiva:

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

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

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

[...]»

6 El artículo 20 de la Sexta Directiva señala:

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

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

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

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

[...]

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

[...]

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

— definir la noción de bienes de inversión;

— precisar cuál es la cuantía del impuesto que ha de tomarse en consideración para la regularización;

— tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada, y

— autorizar simplificaciones administrativas.

[...]»

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

«En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

[...]

b) continuar dejando exentas la 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;

[...]»

8 El Anexo F de la Sexta Directiva, titulado «Lista de las operaciones indicadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 28», menciona en su punto 16:

«Las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4.»

9 El Anexo G de la Sexta Directiva, titulado «Derecho de opción», prevé:

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

[...]

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

[...]»

La normativa nacional en materia de IVA

10 El artículo 2, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») dispone:

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

11 El artículo 4 de la UStG señala:

«Se hallan exentas del impuesto las siguientes de las operaciones contempladas en el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3:

[...]

9. a) Las operaciones reguladas por la Ley del impuesto sobre adquisiciones inmobiliarias [...]»

12 El artículo 9, apartado 1, de la UStG precisa, sin embargo, que:

«Un empresario podrá optar por la tributación de una operación exenta con arreglo al artículo 4, apartado [...] 9, cuando dicha operación se efectúe para otro empresario por cuenta de su empresa.»

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

«El empresario podrá deducir las cuotas siguientes:

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

El procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales

14 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 la informó de que aceptaba su solicitud, con determinadas condiciones.

15 En febrero de 1990, la Sra. Breitsohl declaró ante los servicios municipales competentes la creación de un establecimiento industrial y comercial de venta y reparación de vehículos a motor y adquirió, por 62.670 DEM, con exención del IVA, un terreno sin edificar, que debía constituir el emplazamiento de la actividad objeto de la declaración. En abril de 1990, encargó a una empresario la construcción en dicho terreno de un taller para la reparación de automóviles. Los trabajos de preparación del terreno comenzaron el mismo mes. Hacia mediados de mayo de 1990 habían concluido dichos trabajos, se habían realizado los cimientos y, en parte, estaba terminado el pavimento. El conjunto de las obras mencionadas ascendía a 173.655,50 DEM.

16 Al ponerse de manifiesto un incremento previsible de 230.000 DEM en el coste total de las obras, el banco se negó a financiar estos costes adicionales. El 22 de mayo de 1990, la empresa constructora interrumpió los trabajos a causa de la incertidumbre relativa a su financiación.

17 La Sra. Breitsohl consideró que ya no estaba en condiciones de completar el conjunto de las construcciones previstas en el terreno, ni de iniciar sus actividades, por lo que se comprometió, mediante un acuerdo concluido el 22 de noviembre de 1990, a pagar un importe total de 100.000 DEM a la constructora y a transmitir a un tercero las obras ya realizadas por un precio de 50.000 DEM, es decir, 43.859,65 DEM más 6.140,35 DEM en concepto de IVA. El 21 de diciembre de 1990, la Sra Breitsohl vendió el terreno a la misma persona por una suma de 61.905 DEM, sin mención del IVA.

18 En su declaración-liquidación anual del IVA, correspondiente a 1990, la Sra. Breitsohl declaró, como operaciones imponibles, 43.859 DEM procedentes de la venta de partes de edificio y, como cuotas deducibles, 13.9000,11 DEM, correspondientes a las facturas de notario, asesor fiscal y constructor. De ello

resultaba un saldo a su favor de 7.759,90 DEM. En sus declaraciones tributarias provisionales, la Sra. Breitsohl no había indicado las cuotas mencionadas.

19 En la liquidación tributaria de 15 de julio de 1992, relativa al año 1990, el Finanzamt Goslar sólo aceptó como cuotas deducibles un importe de 92,50 DEM, basándose en que las prestaciones tenían por objeto la transmisión de un inmueble exento. En consecuencia, el IVA se liquidó por un importe de 6.045 DEM.

20 El 14 de agosto de 1992, la Sra Breitsohl presentó una reclamación contra dicha liquidación. Mediante resolución de 11 de enero de 1995 el Finanzmant consideró que la Sra Breitsohl, por falta de operaciones estables, no había adquirido la condición de empresaria y, por tanto, no tenía derecho a la deducción. En cambio, adeudaba el impuesto claramente desglosado en la factura de venta a un tercero de las obras, es decir, 6.140,35 DEM.

21 El 13 de febrero de 1995, la Sra. Breitsohl interpuso recurso contra esta resolución ante el Niedersächsiches Finanzgericht. Mediante sentencia de 5 de diciembre de 1996, este órgano jurisdiccional estimó el recurso en lo esencial. Basándose en la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), el Finanzgericht consideró que la actividad empresarial había comenzado con las operaciones preparatorias realizadas por la Sra. Breitsohl y que ésta tenía derecho a deducir las cuotas del IVA correspondientes a las facturas del constructor. Estimó además que la Sra. Breitsohl tenía derecho a renunciar a la exención del impuesto en la entrega del inmueble, limitando dicha renuncia a la parte de las obras realizadas y, por consiguiente, excluyendo de la misma el terreno. A juicio del Finanzgericht, la deducción de las cuotas únicamente debía denegarse con respecto a los honorarios del notario, relativos a la venta del terreno.

22 El 4 de marzo de 1997, el Finanzamt Goslar interpuso un recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht. En su recurso, el Finanzamt alega esencialmente que el artículo 9,

apartado 1, de la UStG no admite que la renuncia a la exención del impuesto sobre la entrega del inmueble se limite únicamente a los edificios. Asimismo, señala que la jurisprudencia reciente del Bundesfinanzhof, apoyándose en la del Tribunal de Justicia, admite que la renuncia a la exención contemplada en el artículo 9 de la UStG se limite a ciertas partes de edificios, a condición de que la entrega de dichas partes vaya acompañada de la entrega de la porción de terreno sobre la que éstas se levantan. Esa misma interpretación se desprende, a su juicio, de las disposiciones combinadas del artículo 13, partes B, letra g), y C, párrafo primero, de la Sexta Directiva, que mencionan las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, sin establecer la posibilidad de una opción diferente en relación con los edificios, por un lado, y el terreno, por otro.

23 El Bundesfinanzhof se pregunta si la aplicación de los principios definidos en la sentencia INZO, antes citada, se limita al supuesto en que la Administración Tributaria ya haya reconocido en una liquidación la calidad de sujeto pasivo sobre la base de la intención declarada por el empresario de realizar operaciones imponibles o si la Administración debe en todos los supuestos basar la imposición en la intención de realizar operaciones imponibles, aun cuando conste, desde el primer examen del expediente tributario, que no se realiza la actividad económica pretendida.

24 El Bundesfinanzhof destaca, en primer lugar, que si fuera necesario, conforme al apartado 23 de la sentencia INZO, antes citada, exigir que la intención declarada de iniciar operaciones gravadas fuera confirmada por elementos objetivos, cuando constase ya en el momento de la decisión sobre el derecho de deducción, que las operaciones imponibles proyectadas no se llevan a cabo en realidad, la Administración Tributaria debería tratar en el plano fiscal como empresas lo que sólo son meras intenciones y, en su caso, tomarlas en consideración en el procedimiento de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, asimismo, si la entrega en 1990 del terreno y de las construcciones iniciadas puede todavía, como entrega de un bien de inversión durante el período de regularización, dar lugar a una regularización en las condiciones previstas en el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva.

25 A continuación, el Bundesfinanzhof señala que, según el Derecho alemán, la exención o, en su caso, la opción por la tributación deben referirse a los elementos esenciales del bien inmueble, a saber, no sólo el suelo, sino también los

elementos incorporados a éste, en particular, las construcciones. Duda que el Derecho comunitario permita que, en el supuesto de la entrega de un terreno construido, pueda optarse por la tributación únicamente de las construcciones. Recuerda, a este respecto, que, con arreglo a las disposiciones combinadas del artículo 28, apartado 3, letra c), y de los anexos G, punto 1, letra b), y F, punto 16, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden conceder, con carácter transitorio, a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de la entrega de edificios y de terrenos. Puesto que el legislador alemán no excluyó la entrega de bienes inmuebles edificados de la exención, a su juicio, es posible renunciar a ella.

26 En opinión del Bundesfinanzhof, conforme a las disposiciones de la Sexta Directiva y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los edificios o partes de edificios y la porción de terreno sobre la que éstos se levantan constituyen, en su conjunto el objeto de la entrega. De acuerdo con la sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 21, el régimen de imposición de un bien inmueble edificado sólo puede variar en función de que haya sido afectado o no a la empresa, lo que permite al sujeto pasivo optar por la tributación de la parte del inmueble utilizada por la empresa y no ejercer dicha opción en relación con la parte del inmueble reservada al uso privado. El desglose de cada una de estas dos partes 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. En efecto, un desglose basado en una división geográfica determinada del bien inmueble edificado podría dar lugar a una doble imposición si el espacio se destinara a otros usos.

27 Finalmente, el Bundesfinanzhof señala que, en el caso de autos, un tratamiento unitario del terreno y de los edificios construidos sobre él podría dar lugar a una tributación excesiva, puesto que el terreno edificable fue adquirido en régimen de exención y se incorporaron al mismo las prestaciones del constructor gravadas con el IVA. En efecto, o bien se exime en su conjunto la entrega del terreno edificado y no puede existir un derecho de deducción, ni siquiera para los trabajos de construcción, puesto que no se realizaron para las necesidades de operaciones gravadas, o bien se renuncia a la exención en su totalidad en relación con la entrega del terreno edificado y la Sra. Breitsohl obtiene la deducción para los trabajos de construcción, pero adeuda el IVA correspondiente al conjunto de lo entregado, a pesar de no haber podido deducir ningún impuesto en el momento de la compra del terreno edificable.

28 En estas circunstancias y por albergar dudas acerca de la correcta interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva aplicables al litigio de que conoce, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857), 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?»

Sobre la primera cuestión

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

30 Los Gobiernos alemán y helénico alegan que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, que sirven de base a la sentencia INZO, antes mencionada, no son aplicables en el asunto principal. En efecto, en éste, a diferencia del asunto que condujo a dicha sentencia, la Administración Tributaria no había reconocido todavía la condición de sujeto pasivo de la Sra. Breitsohl cuando esta última presentó su declaración-liquidación del IVA. La Sra. Breitsohl no puede, en consecuencia, invocar la protección de la confianza legítima y ampararse en su convicción de que podía deducir el IVA.

31 Dichos Gobiernos añaden que en el asunto principal no se produce una violación del principio de neutralidad del IVA, ya que la Sra. Breisohl no realizó ninguna actividad económica gravada y no se le reconoció la condición de sujeto pasivo.

32 El Gobierno alemán recuerda que, con arreglo a los artículos 4, apartado 1, y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo sólo tiene derecho a deducir el IVA si los bienes y servicios por los que se soportó se utilizan para realizar operaciones gravadas. En consecuencia, a su juicio, sólo podrá adoptarse una decisión definitiva sobre el derecho de deducción cuando se conozcan las operaciones para las que se hayan utilizado realmente los bienes y servicios mencionados. Los actos preparatorios sólo confieren a quien los realiza una condición de empresario y un derecho de deducción provisionales, subordinados a la condición suspensiva de la realización de operaciones gravadas. Si dichas

operaciones no se llevan a cabo tras los actos preparatorios y ya no puede contemplarse su realización, la Administración Tributaria debe denegar de entrada tanto la condición de empresario, como la deducción del IVA.

33 El Gobierno alemán sostiene que, si la mera intención del «empresario» de realizar operaciones gravadas le confiriera el derecho a que se le reconociera la condición de sujeto pasivo y, en consecuencia, un derecho de deducción, la Administración Tributaria debería pronunciarse sobre la base de una declaración de intenciones puramente subjetiva y no de datos reales objetivamente controlables. La situación descrita constituiría una incitación directa al abuso.

34 A este respecto, procede recordar que debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión al efecto. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, a deducir de inmediato el IVA devengado o soportado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa (sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 17, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 47).

35 Debe subrayarse que la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva (sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 15).

36 Esta interpretación queda corroborada por el tenor literal del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva según el cual el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de la citada Directiva, esto se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios al sujeto pasivo con derecho a deducir.

37 Además, cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta Directiva sería contraria al principio de neutralidad del IVA, pues supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al artículo 17, y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma (sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 23; INZO, antes citada, apartado 16, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 45).

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

39 Por lo que respecta al riesgo de abuso alegado por el Gobierno alemán, procede recordar que el artículo 4 de la Sexta Directiva no impide que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas a impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas proyectadas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que este último ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se

concedieron basándose en declaraciones falsas (sentencias, antes citadas, Rompelman, apartado 24, INZO, apartados 23 y 24, y Gabalfrisa y otros, apartado 46).

40 En estas circunstancias corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si, habida cuenta de las circunstancias del asunto principal y, en particular, de la situación de las obras a mediados de mayo de 1990, la declaración de la intención de iniciar actividades económicas que debían dar lugar a operaciones gravadas se hizo de buena fe y se ve confirmada por elementos objetivos.

41 De no existir circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de la Sexta Directiva, el principio de neutralidad del IVA exige, como se indicó en el apartado 36 de esta sentencia, que el derecho a deducir, una vez nacido, subsista aun cuando la Administración Tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará.

42 Procede responder, por tanto, a la primera cuestión que los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones efectuadas para la realización de un proyecto de actividad económica subsiste aun cuando la Administración Tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará.

Sobre la segunda cuestión

43 Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva debe

interpretarse en el sentido de que la decisión de optar por la tributación, adoptada en el momento de la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, debe referirse, de forma inseparable, tanto a los edificios o partes de edificios, como a la porción de terreno sobre la que éstos se levantan o puede limitarse a los edificios o partes de edificios.

44 El Gobierno alemán alega que la República Federal Alemana ha hecho uso de la facultad que le confiere el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, al otorgar a sus contribuyentes el derecho a optar por la sujeción al IVA de las entregas de edificios y del suelo sobre el que se levantan.

45 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 únicamente respecto de un edificio, excluyendo el terreno sobre el que se levanta, es una cuestión de Derecho nacional. Dicha disposición no se opone, a su juicio, 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.

46 Procede señalar, en primer lugar, que, en la medida en la que el asunto principal 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, tal como prevé el artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, la exención otorgada por el Derecho alemán no puede basarse en el artículo 13, parte B, letra g), de la

Sexta Directiva, ni, por consiguiente, el derecho de opción en el artículo 13, parte C, de dicha Directiva.

47 Como han mantenido el órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, la exención y el derecho de opción concedidos por las disposiciones de la UStG contempladas en el procedimiento principal se basan en el artículo 28, apartado 3, letras b) y c), de la Sexta Directiva, en relación con los Anexos F, punto 16, y G, punto 1, letra b), que autorizan a los Estados miembros, durante el período transitorio todavía en curso, a mantener la exención de la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan y a conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición de dicha entrega.

48 Debe indicarse, a continuación, que, sin perjuicio de la facultad que el artículo 4, apartado 3, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros para definir la noción de «terreno sobre el que éstos se levantan», el concepto de «entrega [...] de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan» no puede definirse remitiéndose al Derecho nacional aplicable en el asunto principal, habida cuenta del objetivo de la Sexta Directiva de determinar de manera uniforme y con arreglo a las normas comunitarias la base imponible del IVA. Por ello, este concepto, que contribuye a determinar las personas que los Estados miembros pueden considerar sujetos pasivos en virtud del artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe recibir una interpretación uniforme en todos los Estados miembros.

49 Es importante señalar, a este respecto, que el artículo 4, apartado 3, de la Sexta Directiva distingue entre, por una parte, la entrega de terrenos edificables, descritos como «los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros», y, por otra, la entrega anterior a su primera ocupación de

edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, considerándose como edificio, según el tenor literal de esta disposición, toda construcción incorporada al suelo.

50 Se desprende de esta distinción y de la redacción del artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, relativo a «la entrega [...] de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan», que, a efectos del IVA, no pueden disociarse los edificios o partes de edificios y la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.

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

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

53 Es sabido que la imposibilidad de disociar los edificios y el terreno sobre el que se levantan a los efectos de la exención o del ejercicio del derecho de opción por la tributación puede entrañar el riesgo de doble imposición de dichos elementos, como señaló acertadamente el órgano jurisdiccional remitente. No obstante, como indicó el Abogado General en los puntos 107 y 108 de sus conclusiones, dicho riesgo es inherente a un sistema, como el establecido con carácter

transitorio por el artículo 28, apartado 3, letras b) y c), de la Sexta Directiva, en que las exenciones al IVA se autorizan en una fase anterior a la del consumidor final y que se limita al período transitorio, al término del cual los Estados miembros deberán dejar de considerar exentas las entregas de edificios o partes de edificios y de la porción del terreno sobre la que éstos se levantan.

54 Además, desde el momento en que, como se desprende del auto de remisión y a diferencia de la situación examinada en el apartado 21 de la sentencia Armbrecht, antes mencionada, las partes de edificios contempladas en el procedimiento principal y el terreno sobre el que se levantan estaban destinadas a ser utilizadas con fines profesionales, no procede efectuar un desglose a efectos del derecho de opción entre la porción de edificios o partes de edificios y el terreno sobre el que se levantan afectada al ejercicio de actividades profesionales y la reservada al uso privado del sujeto pasivo.

55 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la decisión de optar por la tributación, adoptada en el momento de la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, debe referirse, de forma inseparable, tanto a los edificios o partes de edificios, como a la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 27 de agosto de 1998, declara:

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

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

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de junio de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

J.C. Moitinho de Almeida