SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta) de 29 de febrero de 1996 *

En el asunto C-110/94,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), en liquidación,

y

Belgische Staat,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (Ponente) y L. Sevón, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. C.O. Lenz;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Intercommunale voor zeewaterontzilting, en liquidación, por M^{es} Marc van Grimbergen y Xavier Leurquin, Abogados de Bruselas;

— en nombre del Gobierno belga, por M^{e} Bernard van de Walle de Ghelcke, Abogado de Bruselas;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat en el Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Regierungsrat en el mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Berend Jan Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Intercommunale voor zeewaterontzilting; del Gobierno belga; del Gobierno alemán, y de la Comisión, expuestas en la vista de 5 de octubre de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de noviembre de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 5 de abril de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de abril siguiente, el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un recurso interpuesto por Intercommunale voor zeewaterontzilting, sociedad anónima en liquidación (en lo sucesivo, «Inzo»), contra el requerimiento de pago dictado por la administración belga, con objeto de obtener la devolución del IVA que la mencionada sociedad había recuperado en virtud de su derecho a deducción.

3 Los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Directiva disponen:

«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.»

4 El apartado 2 del artículo 17 de la Directiva establece:

«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 Con arreglo al apartado 4 del artículo 18, «Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas [...]»

6 Según el apartado 1 del artículo 22 de la Directiva, «Los sujetos pasivos estarán obligados a declarar la iniciación, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos».

7 Inzo fue creada en 1974, concretamente por las provincias de Flandes Occidental y de Flandes Oriental y por algunos municipios. Su objeto social consistía en el desarrollo y la explotación de procedimientos relativos al tratamiento del agua de mar y salobre así como a su transformación en agua potable con vistas a su distribución.

8 A tal efecto, Inzo adquirió determinados bienes de equipo y encargó un estudio sobre la rentabilidad del proyecto de construcción de una planta desalinizadora. Por estas actividades, y especialmente por la realización del estudio, pagó el IVA. Posteriormente, la administración fiscal belga procedió a la devolución de dicho Impuesto con arreglo al artículo 76 del Código belga sobre el IVA.

9 En 1988, dado que el estudio del proyecto había puesto de manifiesto la existencia de numerosos problemas de rentabilidad y que algunos inversores se habían retirado, se abandonó el proyecto y se procedió a la liquidación de Inzo. Por consiguiente, nunca llegó a iniciar la actividad prevista.

10 En 1983, con motivo de un control fiscal, la administración tributaria comprobó que Inzo no había realizado ninguna operación sujeta al Impuesto. Por lo tanto, le reclamó la devolución del IVA que Inzo había recuperado entre 1978 y 1982, es decir, un importe de 4.913.001 BFR, más 736.500 BFR en concepto de multa y de intereses de demora.

11 Inzo impugnó esta reclamación ante el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Remitiéndose especialmente a la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), alegó que determinados actos revelaban inequívocamente su voluntad de efectuar regularmente operaciones sujetas al Impuesto. A este respecto, invocó sus estatutos y el hecho de que había contratado personal, creado una organización que permitía la realización de su objeto social y obtenido determinados créditos.

12 Ante el órgano jurisdiccional nacional, la administración tributaria contestó, esencialmente, que Inzo no respondía a la definición del concepto de sujeto pasivo con arreglo a los artículos 4 y 7 de la Directiva. Según ella, el encargo del estudio no podía calificarse de acto que revelase inequívocamente la voluntad de Inzo de pasar posteriormente a una fase comercial, puesto que sus estatutos le permitían limitarse a la mera realización de este estudio y sus socios se habían reservado el derecho de adoptar, tras la elaboración del referido estudio, una decisión negativa a este respecto.

13 En esta circunstancias, el Rechtbank decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal del Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe considerarse actividad económica, con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977, la actividad concreta de una sociedad, constituida con un objeto social bien determinado ("la investigación, el estudio, la instalación, la explotación y la promoción de cualquier proceso para tratar, extraer y vender aguas marinas y salobres"), en la medida en que dicha actividad se limitó al encargo y al pago de un amplio estudio de rentabilidad relativo al proceso que se iba a aplicar, estudio que demostró su falta de rentabilidad, y que tuvo como consecuencia inmediata la liquidación de la sociedad?»

14 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide esencialmente que se dilucide si el artículo 4 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de 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, el encargo de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista puede ser considerado como una actividad económica con arreglo a dicho artículo, aun cuando dicho estudio tenga el objeto de examinar en qué medida es rentable la actividad prevista, y de que,

— la condición de sujeto pasivo puede serle retirada a dicha sociedad con efecto retroactivo, cuando, a la vista de los resultados del mencionado estudio, se haya decidido no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas al Impuesto.

15 En la sentencia Rompelman, antes citada, apartado 22, el Tribunal de Justicia consideró que las actividades económicas contempladas en el apartado 1 del artículo 4 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.

16 Según la misma sentencia, apartado 23, el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas y sería contrario a dicho principio el hecho de que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente un bien inmueble, es decir, cuando se produce el ingreso sujeto al Impuesto. 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.

17 De esta sentencia se desprende que 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 y que, en este contexto, la administración fiscal debe tener en cuenta la intención declarada de la empresa.

18 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 renta-

bilidad para la actividad prevista puede, por lo tanto, ser considerado como una actividad económica con arreglo al artículo 4 de la Directiva, aun cuando dicho estudio tenga el objeto de examinar en qué medida es rentable la actividad prevista.

19 De ello se deduce que, si se cumplen estos mismos requisitos, el IVA satisfecho por un estudio de rentabilidad puede en principio deducirse, conforme al artículo 17 de la Directiva.

20 Contrariamente a lo que sostienen los Gobiernos belga y alemán, esta deducción es válida aun cuando, posteriormente, se haya decidido, a la vista de los resultados de dicho estudio, no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas.

21 En efecto, como señala la Comisión, el principio de seguridad jurídica 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, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos.

22 Otra interpretación de la Directiva sería además contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya 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.

23 Por último, debe añadirse, como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Rompelman, antes citada, apartado 24, que corresponde a quien solicita la deducción del IVA acreditar que se cumplen los requisitos para la misma 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.

24 En este contexto, debe subrayarse, como hizo la Comisión, que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones fraudulentas o abusivas en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado determinados 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.

25 Procede, pues, responder a la cuestión prejudicial que el artículo 4 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de 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, el encargo de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista puede ser considerado como una actividad económica con arreglo a dicho artículo, aun cuando dicho estudio tenga el objeto de examinar en qué medida es rentable la actividad prevista, y de que,

— salvo en el caso de situaciones fraudulentas o abusivas, la condición de sujeto pasivo no puede serle retirada a dicha sociedad con efecto retroactivo, cuando, a la vista de los resultados del mencionado estudio, se haya decidido no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas al Impuesto.

Costas

26 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y 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 en el 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 Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, mediante resolución de 5 de abril de 1994, declara:

El artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que

— 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, el encargo de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista puede ser considerado como una actividad económica con arreglo a dicho artículo, aun cuando dicho estudio tenga el objeto de examinar en qué medida es rentable la actividad prevista, y de que,

— **salvo en el caso de situaciones fraudulentas o abusivas, la condición de sujeto pasivo no puede serle retirada a dicha sociedad con efecto retroactivo, cuando, a la vista de los resultados del mencionado estudio, se haya decidido no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas al Impuesto.**

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de febrero de 1996.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

D.A.O. Edward