# CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. CARL OTTO LENZ

presentadas el 23 de noviembre de 1995 *

## A. Introducción

1. En el presente asunto el Rechtbank van eerste aanleg de Brugge solicita una interpretación del concepto de «actividad económica» en el sentido de la Sexta Directiva del Consejo 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 [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»). Esta cuestión se suscitó en un litigio entre Inzo (Intercommunale voor zeewaterontzilting), sociedad de Derecho civil en forma de una sociedad anónima en liquidación, y el Estado belga. Inzo fue creada en 1974 por, entre otros, las provincias de Westflandern y Ostflandern y varios municipios costeros, con objeto de desarrollar y aplicar un procedimiento relacionado con el tratamiento de agua marina y salobre y su transformación en agua potable para suministrarla y comercializarla. A tal fin Inzo abrió una oficina y concluyó varios contratos de préstamo y un contrato con la ciudad de Ostende relativo a unos terrenos destinados a la planta desalinizadora. Pero, sobre todo, encargó, en 1976, un estudio de rentabilidad.

2. Inzo, que había sido registrada por la administración tributaria belga como sujeto pasivo, dedujo cantidades pagadas a cuenta en concepto del IVA por la citada actividad que ascendían a 4.913.001 BFR, correspondientes al período comprendido entre 1978 y 1982. Las autoridades tributarias aceptaron esta deducción.

3. Dado que el estudio mostró gran cantidad de problemas de rentabilidad y que algunos inversores se retiraron del proyecto, la Junta General resolvió, el 27 de mayo de 1988, la liquidación anticipada de la sociedad. Por consiguiente, ya no se pudo realizar la proyectada comercialización.

4. Ya en 1983 la administración tributaria había comprobado en una inspección que Inzo no había demostrado hasta ese momento haber efectuado operaciones sujetas al impuesto. Por ese motivo se reclamaron los impuestos reembolsados en el marco de la deducción de cantidades ya pagadas. La orden dictada a tal fin por la administración tributaria de Ostende, impugnada por Inzo, está fechada el 3 de febrero de 1992 y fue declarada ejecutiva el 14 de febrero de 1992. En ella se reclaman 4.913.001 BFR en concepto de deducciones del IVA más

* Lengua original: alemán.

1 — Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

736.500 BFR en concepto de multa y de intereses de mora. Como fundamento de esta reclamación se declaró que Inzo no tenía derecho a que se le practicaran deducciones puesto que no era un sujeto pasivo a los fines de la normativa sobre el IVA. En opinión del órgano jurisdiccional nacional, es necesario plantear al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión relativa a la interpretación de los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva IVA. Dichos artículos presentan el siguiente tenor:

«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.»

5. El régimen de deducciones de la Sexta Directiva aplicable al presente asunto es el siguiente:

«*Artículo 17*

Nacimiento y alcance del derecho a deducir

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 órgano jurisdiccional nacional ha planteado 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 a encargar y pagar un amplio estudio de rentabilidad relativo al proceso que se iba a aplicar, que demostró su falta de rentabilidad, y que tuvo como consecuencia inmediata la liquidación de la sociedad?»

## B. Definición de postura

7. Las partes no discuten que Inzo nunca emprendió la actividad comercial proyecta y, por consiguiente, no realizó ninguna operación sometida a impuestos. Aunque las autoridades tributarias registraron la sociedad como sujeto pasivo y le concedieron el derecho a deducciones, Inzo se limitó a encargar el estudio de rentabilidad y a realizar otros actos meramente preparatorios. En ello radica precisamente la diferencia fundamental respecto a los asuntos resueltos hasta el momento presente por el Tribunal de Justicia.

8. Por ejemplo, en la sentencia Rompelman, [2] citada en todos los escritos, se trataba de la cuestión de si un acto preparatorio puede imputarse a una actividad económica emprendida posteriormente y, de ser así, qué requisitos deben cumplirse para ello, con la consecuencia de que quien efectúa ese acto pueda ser considerado sujeto pasivo con derecho a deducción. Es decir, en la fecha en que dictó la sentencia el Tribunal de Justicia ya se había emprendido la actividad económica. Por tanto, el Tribunal de Justicia decidió con posterioridad si un acto puede ser imputado a una actividad económica como un acto preparatorio. En los fundamentos de la sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que una actividad económica a los efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva IVA puede consistir en varios actos consecutivos, debiendo imputar las actividades preparatorias a las actividades económicas. [3] Esto significa que, aunque los actos preparatorios no constituyan, por sí solos, una actividad económica, deben ser tratados como tales.

9. En el presente asunto no se trata de dilucidar si un acto debe ser imputado, como un acto preparatorio, a una actividad económica posterior, sino de determinar si una decisión de las autoridades nacionales en el sentido de considerar un acto como preparatorio y de inscribir a quien lo efectúa como sujeto pasivo con derecho a deducciones, puede anularse si consta que la actividad económica proyectada no se llevó a cabo y no se efectuaron operaciones imponibles.

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

3 — Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 22.

10. En opinión de la demandante, ello no es posible. Alega que, conforme a la sentencia Rompelman, su actividad debe ser considerada como actos preparatorios y, por tanto, como actividad económica. El hecho de que, por motivos no imputables a Inzo, nunca se llegara a realizar una actividad económica, es completamente irrelevante. Puesto que realizó actos preparatorios, debe ser considerada como sujeto pasivo. Esta condición no puede ser denegada *a posteriori*. A este respecto invoca la sentencia Rompelman, conforme a la cual el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por consecuencia, la completa neutralidad respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, independientemente de cuales sean los objetivos y los resultados de estas actividades. [4]

11. En mi opinión, la jurisprudencia contenida en la sentencia Rompelman no puede ser aplicada, sin más, al presente asunto. En el asunto Rompelman constaba que se había emprendido la actividad económica. Al conocer este dato el Tribunal de Justicia se pronunció con posterioridad sobre la situación en la época de los actos preparatorios. Al hacerlo, aunque se pronunciara en el sentido de que, por motivos de neutralidad impositiva deben tratarse igual todas las actividades económicas, incluso respecto a los actos preparatorios, no consideró justificado negar, hasta el comienzo definitivo de la actividad económica, la condición de sujeto pasivo y, por tanto, no conceder un derecho a deducciones por las actividades de preparación de la actividad económica. No se puede, por ejemplo, distinguir arbitrariamente entre gastos de inversión anteriores y simultáneos a la actividad económicas. Incluso en los casos en que haya reconocido un derecho a deducción, pero sólo en el momento de ejercicio de una actividad económica, se han producido gastos que contradicen la neutralidad impositiva. [5] Es decir, la posibilidad de deducir los impuestos ya pagados debe decidirse ya en la fecha en que se realizan los actos preparatorios, esto es, anticipadamente. El Tribunal de Justicia añade que incumbe a quien alega un derecho a deducción probar que cumple los requisitos para ello o, en otras palabras, que es sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva IVA. En este contexto, la administración tributaria está facultada para exigir que la intención declarada de ejercer una actividad económica sea confirmada por elementos objetivos. [6]

12. Sin embargo, al efectuar estas consideraciones el Tribunal de Justicia supuso que la actividad económica proyectada se realiza efectivamente. Esto es, aunque la sociedad haya probado a plena satisfacción de las autoridades nacionales, su intención de realizar una actividad económica, no se ha precisado aún cómo debe resolverse en los supuestos en que la actividad económica no llega a realizarse.

13. Cuando el Tribunal de Justicia declara, en la sentencia Rompelman, que todas las actividades económicas deben someterse a impuestos de forma neutral *independientemente de cuales sean los objetivos y los*

4 — Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 19.

5 — Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 23.

6 — Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 24.

*resultados de estas actividades*, esto significa con independencia de los resultados que produzca la actividad económica. Sin embargo, en el presente asunto no se llegó a realizar una actividad económica, de forma que tampoco puede existir un resultado de dicha actividad. Los actos preparatorios (el encargo del estudio de rentabilidad) produjeron un resultado: el resultado negativo de que no debía emprenderse la actividad económica. Pero el acto preparatorio no constituye ninguna actividad económica. Como mucho, puede imputarse a una actividad de esta naturaleza. La cuestión que debe dirimirse en el presente asunto es si puede efectuarse o mantenerse tal imputación cuando la actividad económica no ha llegado a emprenderse.

14. Para ello carece de relevancia que no sea imputable a Inzo el completo cese de las actividades, aunque incluso esta última afirmación tampoco es indubitada puesto que el cese de actividad se produjo fundamentalmente a consecuencia de la falta de rentabilidad, lo cual es imputable a Inzo.

15. Sin embargo, en el presente asunto no se trata de determinar las causas por las que no se emprendió la actividad económica sino de la cuestión de si basta únicamente la intención de desempeñar una actividad económica para considerar a alguien como sujeto pasivo, aunque los actos preparatorios no puedan imputarse a ninguna actividad económica posterior.

16. En la sentencia Lennartz, [7] en la que el Tribunal de Justicia volvió a referirse a su jurisprudencia Rompelman, también se trataba de determinar *a posteriori* si una inversión que sólo se utilizó posteriormente para una actividad económica debe ser considerada, ya en el momento de la inversión, como una actividad económica. En ese asunto el Tribunal de Justicia también supuso que la actividad económica proyectada también había sido emprendida. El Tribunal de Justicia llegó incluso a señalar, como criterio para afirmar la imputabilidad, el período de tiempo transcurrido entre la inversión y la actividad económica posterior. [8]

17. De ello se deduce, en mi opinión, que la jurisprudencia Rompelman no puede aplicarse sin más al presente asunto, en el que la sociedad no llegó a desempeñar ninguna actividad económica.

18. En sus escritos la Comisión también señala la diferencia entre la situación existente en el asunto Rompelman y el presente asunto. Sin embargo, llega a la conclusión de que la jurisprudencia Rompelman debe aplicarse al presente asunto. Considera la Comisión que, desde el momento en el que una persona se declara sujeto pasivo a los efectos del apartado 1 del artículo 22 de la Sexta Directiva IVA y basa dicha declaración, sin intención dolosa y a plena satisfacción de las autoridades tributarias nacionales, en ele-

7 — Sentencia de 11 de julio de 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795).
8 — Sentencia Lennartz, antes citada, apartado 20.

mentos objetivos, carece de relevancia que se hayan efectuado operaciones imponibles o no. En este último caso, ello no impide considerar las inversiones como actividad económica en el sentido de los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva IVA y conceder un derecho a deducciones con arreglo al artículo 17 de la misma Directiva. Si considera, basándose en los documentos que se le hayan presentado, la administración tributaria que existe una actividad económica y, por ese motivo, registra a una persona como sujeto pasivo y le concede un derecho a practicar deducciones, no puede posteriormente anular su decisión con carácter retroactivo a causa de acontecimientos posteriores imprevisibles. Esto sólo es posible en el supuesto de que el interesado haya realizado dolosamente falsas declaraciones.

19. Para ello la Comisión se basa en el principio de protección de la confianza legítima. Dicho principio, continua la Comisión, impide privar posteriormente a una persona de un derecho a practicar deducciones que ya se le ha concedido. No obstante, la propia Comisión precisa una limitación: la administración tributaria nacional está vinculada a sus decisiones siempre y cuando no se produzca ninguna modificación de la actividad del sujeto pasivo.

20. Opino que la situación del presente asunto también puede ser considerada como una modificación de la actividad económica, en concreto, la más radical posible: no se realiza ninguna actividad económica. Quizás no se hayan producido ninguna modificación en la intención de emprender tal actividad ni en los actos preparatorios, pero la actividad económica proyectada a la que habría que imputar el acto preparatorio no llega a realizarse. Esto es, existe una modificación que, incluso en opinión de la Comisión, desvincula a la administración nacional de su decisión originaria.

21. Un argumento importante, en mi opinión, para considerar posible reclamar las deducciones concedidas consiste en que la propia Sexta Directiva IVA prevé en el artículo 20 la regularización de las deducciones. Se puede proceder a una regularización si se modifica la cantidad de la deducción, por ejemplo, cuando se anula una venta o se conceden rebajas. Tales modificaciones dan lugar, en primer lugar, a que la deducción concedida pueda perfectamente ser regularizada.

22. Además se plantea la cuestión de por qué, si es posible regularizar las deducción en el caso de modificación de las cantidades, no debería modificarse la deducción con mucho más motivo cuando no se ha llevado a cabo, en realidad, ninguna actividad económica y, por consiguiente, no existe derecho a deducción. ¿Por qué no pueden imponerse modificaciones a alguien que no desempeña ninguna actividad económica y, por lo tanto, no tiene derecho a que se le practiquen deducciones, mientras que un sujeto pasivo debe devolver la diferencia en el caso de modificación de las cantidades de las deducciones? No se descubre ningún motivo que justifique tal diferenciación. Por consiguiente, debe ser posible reclamar la devolución de las deducciones concedidas.

23. Ello puede ocasionar problemas relacionados con la protección de la confianza legítima. Pero este extremo depende, sobre todo, de la normativa nacional. Alemania, por ejemplo, ha alegado que, en el caso de actos preparatorios, la decisión sobre la condición empresarial y el derecho a deducciones es, en un primer momento, meramente provisional, es decir, depende de la condición suspensiva de que se lleguen a realizar prestaciones onerosas. La decisión no es definitiva hasta que no se produzcan realmente operaciones retribuidas.

24. No hay ningún motivo para pensar que la Sexta Directiva IVA imponga tal proceder. No obstante, es fácil descubrir que una normativa nacional de estas características apenas da lugar a problemas en el ámbito de la protección de la confianza legítima cuando se exija la devolución de deducciones ya concedidas, excepto en el caso de circunstancias excepcionales como, por ejemplo, la excesiva duración del período comprendido entre la decisión provisional y la revocación de la misma.

25. Este es, precisamente, el extremo problemático en el presente asunto. La deducción se concedió por primera vez para el ejercicio de 1978. Hasta la primera inspección tributaria por parte de las autoridades nacionales transcurrieron cinco años y hasta la notificación de la orden de pago otros nueve años. Esta circunstancia podría dar lugar a problemas relacionados con la protección de la confianza legítima. No obstante, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales decidir en el marco de la normativa nacional si ello es así en cada caso concreto.

26. Por el contrario, corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la cuestión de principio de si es posible reclamar las deducciones concedidas. Puesto que, como ya se ha señalado, en caso de reclamaciones también puede tenerse en cuenta suficientemente los aspectos de la protección de la confianza legítima, considero posible la reclamación de las deducciones puesto que la propia Sexta Directiva IVA prevé la regularización. Es decir, la posibilidad de reclamación de las deducciones concedidas no puede negarse por motivos relacionados con la protección de la confianza legítima.

27. La Comisión considera que el principio de neutralidad impositiva destacado por el Tribunal de Justicia en el asunto Rompelman proporciona otro argumento en contra de la posibilidad de reclamar deducciones concedidas. Conforme a dicho principio todos los empresarios deben ser tratados de forma neutral respecto a la carga impositiva, independientemente de que sólo lleven a cabo actividades preparatorias u operaciones sujetas a impuestos.

28. A este respecto también debe tenerse en cuenta que en el presente asunto no se realizó ninguna actividad económica. Precisamente por este motivo considero que se vio-

laría el principio de neutralidad impositiva si no se devolvieran las deducciones concedidas. No se conceden deducciones por actividades que no sean económicas. Las actividades preparatorias son objeto de un tratamiento especial en la medida en que puedan imputarse a una actividad económica posterior. Sin embargo, cuando no puede efectuarse tal imputación porque no existe una actividad económica posterior, no será posible conceder deducciones. Efectivamente, lo determinante no son los actos preparatorios, sino la actividad económica. En ella se basa todo el sistema. Dicha actividad es la que debe ser tratada de forma neutral respecto a cada empresario. A ello se refiere también la parte demandada en sus escritos. ¿Por qué motivo debe tratarse a alguien que no desempeña ninguna actividad económica de la misma forma que alguien que sí realiza tal actividad?

29. A este respecto tanto la demandada como la República Federal de Alemania se remiten, acertadamente, al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva IVA. Conforme a esta disposición sólo pueden efectuarse deducciones cuando el sujeto pasivo realice gastos «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas».

30. También se podría argumentar que lo único importante es la intención y que carece de relevancia que, con posterioridad, se lleven a cabo realmente operaciones imponibles. Sin embargo, conforme al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva IVA, el *sujeto pasivo* es el único que tiene derecho a efectuar deducciones. Sujeto pasivo es, conforme al apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva IVA, quien *realiza* actividades económicas, pero no quien meramente *proyecta* realizar tales actividades.

31. Como acertadamente señala la República Federal de Alemania, en el asunto Rompelman se trataba de la cuestión de *cuándo* comienza la actividad económica realizada. En aras de la neutralidad impositiva dicho momento se retrotrajo a las actividades preparatorias y se prescindió, para ello, de tener en cuenta la conexión entre los actos preparatorios y la actividad económica posterior. No obstante, si el interesado no ejerce posteriormente ninguna actividad económica, no pueden mantenerse estas consideraciones. No existe motivo para conceder un derecho a deducción en los casos en que no exista en absoluto actividad económica.

32. Al menos tan importante como el principio de neutralidad impositiva es otro principio del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al que también se remiten la parte demandada y la República Federal. Se trata del principio conforme al cual el Impuesto sobre el Valor Añadido siempre se recauda del consumidor final. Esto es, se parte de una cadena de prestaciones. Un sujeto pasivo que efectúa operaciones y realiza prestaciones a otros, no se encuentra al final de la cadena y, por ello, puede invocar un derecho a deducción. El impuesto no se recauda sino hasta el consumidor final al que ha realizado la prestación. Pero cuando el «sujeto pasivo» no efectúa ninguna operación y, por tanto, no realiza ninguna prestación, es, prácticamente, consumidor final. Es decir, de él debe recau-

darse el Impuesto sobre el Valor Añadido. Si se le concediera un derecho a deducir, su actividad quedaría exenta de impuestos, como alegan la parte demandada acertadamente, ello violaría un principio fundamental del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ese motivo no se le puede reconocer a Inzo ningún derecho a deducciones. Consta que Inzo no desarrolló nunca una actividad económica, esto es, no efectuó nunca operaciones imponibles. Ello significa que la sociedad debe ser considerada consumidor final sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por consiguiente, Inzo debe restituir las deducciones concedidas.

33. En contra de la opinión de la Comisión esto no socava el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. La Comisión afirma que si no se concediera un derecho a deducciones, el sujeto pasivo debería pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido aunque realizara posteriormente una operación. Pero, en ese caso, se le reclamaría doblemente el Impuesto sobre el Valor Añadido y el sujeto pasivo lo repercutiría eventualmente sobre el precio del producto.

34. No sucede así, sin embargo, en el presente asunto. En él se concedió un derecho a deducción pero, tras comprobar que Inzo no había efectuado ninguna operación, se le reclamó la devolución de las deducciones. Consta, por tanto, que Inzo es un consumidor final. Es decir, no existe el riesgo de doble imposición, sino el riesgo de que una prestación permanezca completamente libre de impuestos. Esto es lo que socava el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.

35. En la vista Alemania puso acertadamente de manifiesto el riesgo de que se cometan abusos. Es muy difícil determinar de antemano la intención de una persona física o jurídica de realizar una actividad económica. Resulta muy fácil fingir esa intención y, por tanto, el riesgo de abusos es asimismo muy elevado. Es decir, en muchos casos puede concederse un derecho a efectuar deducciones aunque, en realidad, no se proyecte realizar una actividad económica. Por este motivo debe ser posible proceder posteriormente a controles y eventuales correcciones de las deducciones. Como ya se ha señalado anteriormente, la protección de la confianza legítima puede ser garantizada suficientemente. La posibilidad de reclamar las deducciones concedidas no significa que en algunos casos se pueda renunciar, por motivos de protección de la confianza legítima, a dicha reclamación.

36. En sus escritos Alemania se remite, además, a la sentencia dictada en el asunto Staatssecretaris van Financiën, [9] en la que se declaró que las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito no generan obligación tributaria. De dicha sentencia Alemania deduce que con menos motivo puede existir una obligación tributaria cuando no se ha realizado ninguna prestación. No considero que este argumento sea completamente pertinente en el presente asunto puesto que en él no se trata de la delimitación entre prestacio-

9 — Sentencia de 1 de abril de 1982 (89/81, Rec. p. 1277), apartado 10.

nes onerosas y gratuitas sino de si basta la mera intención de desempeñar una actividad económica o si debe llevarse a cabo realmente tal actividad. Inzo tenía la intención de realizar actividades retribuidas. La cuestión es si basta esta intención para considerar a Inzo sujeto pasivo. Como ya he señalado, en mi opinión esta intención no basta.

37. Por otra parte, todas las personas que han presentado observaciones en este procedimiento analizan la cuestión de si en el momento de encargar el estudio de rentabilidad realmente existía la intención de desempeñar una actividad económica. La parte demandada alega, por ejemplo, que Inzo no quería decidir, hasta tener conocimiento del resultado de este estudio, si realmente emprendería la actividad económica o no y afirma que todas las actuaciones de Inzo estuvieron sometidas a esta reserva hasta ese momento. No es preciso profundizar en esta afirmación puesto que, con ella, se impugna la decisión originaria de la administración tributaria nacional conforme a la cual Inzo es sujeto pasivo y tiene derecho a deducciones. Es decir, esta tesis no se basa en el hecho de que Inzo no emprendiera posteriormente ninguna actividad económica, sino que alega que en aquellas fechas Inzo no debería haber sido considerado sujeto pasivo. Sin embargo, no corresponde al Tribunal de Justicia examinar este extremo.

38. La posibilidad de las autoridades nacionales de revocar su apreciación anterior es una cuestión del Derecho administrativo nacional y corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales pronunciarse al respecto teniendo en cuenta el principio de protección de la confianza legítima.

39. A este respecto me gustaría efectuar, sin embargo, esta única consideración. No se puede suponer que Inzo nunca tuvo intención de desempeñar una actividad económica. Por el contrario, nadie niega que Inzo tenía la firme intención de emprender tal actividad en el caso de que el estudio de rentabilidad ofreciera un resultado positivo. Cabe pensar si negar de antemano, en tal supuesto, el derecho a practicar deducciones no viola, precisamente, el principio de neutralidad impositiva. Efectivamente, de ser positivo el resultado del estudio, se inicia la actividad económica. Pero, si se niega el derecho a deducir, dicha actividad recibe un trato tributario distinto a una actividad económica y sus actos preparatorios que se emprende sin examen previo de rentabilidad. No existe base jurídica que permita efectuar tal distinción.

40. Pero esto no constituye el auténtico problema del presente asunto. Tal problema radica en determinar cómo debe procederse en el supuesto de que no se emprenda la actividad económica. En tal caso los actos preparatorios por sí solos no pueden ser considerados como actividad económica. Como se ha demostrado anteriormente, pueden reclamarse las deducciones ya concedidas (para lo cual el órgano jurisdiccional nacional tendrá en cuenta el principio de confianza legítima).

## C. Conclusión

41. Por consiguiente propongo que se responda la cuestión prejudicial de la siguiente forma:

«Las actuaciones de una sociedad dirigidas a una futura actividad económica de la sociedad no pueden ser consideradas como una actividad económica en el sentido 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, cuando consta que la sociedad fue disuelta sin que hubiera emprendido una actividad económica.»