CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 7 de octubre de 1999 *

1. Mediante numerosas resoluciones de idéntico contenido, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la interpretación del artículo 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 [1] (en lo sucesivo, «Directiva»).

Concretamente, se pide al Tribunal de Justicia que aclare si la disposición antes mencionada se opone a una normativa, como la española, que subordina el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor añadido soportado por una empresa por los gastos efectuados antes de iniciar sus actividades empresariales al doble requisito de que la empresa presente a la Administración una declaración al efecto antes de efectuar dichos gastos y de que no transcurra más de un año entre la presentación de dicha declaración y el inicio efectivo de las actividades empresariales o profesionales.

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

El contexto normativo

Normativa comunitaria

2. La Directiva 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, regula en su artículo 17 el nacimiento y alcance del derecho a deducir. Los apartados 1 y 2, letra a), de dicha disposición establecen lo que sigue:

«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».

3. Por su parte, el artículo 22 de la Directiva, titulado «Obligaciones en régimen interior», dispone en su apartado 1 que «los sujetos pasivos estarán obligados a declarar la iniciación, la modificación y el cese de su actividad como tal sujetos pasivos», y en su apartado 8 que «los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta prestación del impuesto y a evitar el fraude».

Normativa nacional

4. La disposición española cuya compatibilidad con la Directiva se discute en el procedimiento principal es el artículo 111 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.[2] Con arreglo a dicha disposición, los empresarios y profesionales podrán deducir las cuotas que hayan soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales a partir del momento en que inicien efectivamente dichas actividades, o las de un sector diferenciado, siempre que este derecho no haya caducado por el transcurso del plazo establecido en el artículo 100 de la misma Ley (cinco años). El apartado 3 de dicho artículo aclara que se considerará «inicio de las actividades» el momento en que el sujeto pasivo (empresario o profesional) comience la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de su actividad empresarial o profesional.

En el apartado 5 del mismo artículo se añade que, por excepción a lo dispuesto en el apartado 1, los empresarios o profesionales que pretendan deducir las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de sus actividades deberán cumplir los dos requisitos siguientes:

a) Haber presentado, antes de soportar las cuotas, una declaración previa al inicio de las actividades empresariales o profesionales.

b) Iniciar las actividades dentro del plazo de un año a contar de la presentación de la declaración. La Administración puede no obstante prorrogar el plazo de un año cuando la naturaleza de las actividades que van a desarrollarse en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justifiquen.

Cuando estos requisitos no se cumplan se aplicará el régimen general, con arreglo al cual la deducción de las cuotas soportadas no puede producirse hasta que se inicien efectivamente las actividades empresariales o profesionales. En todo caso, estas disposiciones más favorables que el régimen general no son aplicables a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos: en este supuesto, el derecho de deducción nace exclusivamente en el momento en que se inicien efectivamente las correspondientes actividades económicas.

5. El régimen creado por la modificación legislativa de 1996 prevé pues una doble

2 — BOE nº 315, de 31 de diciembre de 1996.

posibilidad para el sujeto pasivo. En primer lugar, como regla general se dispone que las cuotas soportadas antes del inicio de las actividades profesionales o empresariales únicamente podrán ser deducidas a partir del momento en que éstas comiencen efectivamente a desarrollarse. En segundo lugar, como excepción a la regla general, se autoriza el ejercicio del derecho a deducir antes incluso del inicio de las actividades, a condición de que se cumplan los dos requisitos indicados anteriormente. Se deduce pues de dicha normativa que el derecho a deducir puede verse diferido con respecto al momento en que el impuesto es exigible, como ocurre en el supuesto de que haya transcurrido un año sin solicitud de prórroga o, si fue solicitada, cuando la Administración decide no concederla. En cambio, cuando el sujeto pasivo no ejecuta ninguna operación de entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto, el derecho a deducir las cuotas soportadas por gastos relacionados con actividades «preparatorias» o instrumentales de la principal resulta, en principio, negado.

Hechos y cuestión prejudicial

6. Los recurrentes en los litigios principales son empresas o profesionales domiciliados en España,[3] a quienes se denegó la deducción del IVA soportado por operaciones realizadas antes de iniciar sus actividades —frecuentemente se trataba de trabajos de construcción— basándose en que no se habían cumplido los requisitos establecidos por el artículo 111 de la Ley 37/1992, en su versión modificada por la Ley 13/1996. En ciertos casos, la negativa de la Administración se debía a que los sujetos pasivos no habían respetado el plazo máximo de un año entre la presentación de la declaración prevista en la Ley y el inicio efectivo de las actividades profesionales o empresariales; en otros, a que los recurrentes no habían presentado la solicitud de prórroga prevista en la Ley o a que su solicitud había sido desestimada. Las empresas interesadas recurrieron contra las decisiones de la Administración Tributaria ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, alegando que la legislación nacional es incompatible con la normativa comunitaria, dado que la aplicación de aquélla produce el resultado de negarles el derecho a deducir reconocido por el artículo 17 de la Directiva.

7. Dicho Tribunal decidió entonces plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial, común a todos los procedimientos:

«Por lo que se refiere a las cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto, con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas, ¿puede entenderse que la configuración que del derecho a la deducción del IVA soportado se efectúa en el artículo 17 de la Sexta Directiva 77/338/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, permite condicionar su ejercicio, en aras de la necesaria evitación de conductas fraudulentas, al cumplimiento de determinados requisitos como son la presentación de una solicitud expresa con carácter previo al devengo de las correspondientes cuotas y el inicio de la mencionada realización habitual de las operaciones gravadas en determinado plazo contado desde la fecha de

3 — Excepto la sociedad recurrente en el asunto C-147/98, Bugsy Fun Germany GbdR, cuyo domicilio social se encuentra en Ochensfurt, en Alemania.

dicha solicitud, sancionándose el incumplimiento de los referidos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción, o cuando menos, con el retraso de su efectividad hasta el momento en que tenga lugar el inicio de dicha realización habitual de las operaciones gravadas?»

8. Con arreglo al artículo 43 del Reglamento de Procedimiento, mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 1998 se decidió la acumulación de los asuntos a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia, en razón de la identidad de objeto.

Sobre la admisibilidad

9. Antes de proceder al examen de fondo de la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional es preciso verificar si dicho órgano puede considerarse «órgano jurisdiccional nacional» en el sentido del artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), a los efectos previstos en el mismo. A requerimiento expreso del Tribunal de Justicia, las partes reclamantes en el procedimiento principal, la Comisión y el Gobierno español se han pronunciado sobre esta cuestión, respondiendo todos afirmativamente. Mientras las primeras no han aportado motivación alguna en apoyo de su respuesta, la Comisión asume expresamente la respuesta afirmativa formulada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en una resolución de 29 de marzo de 1990. Conviene sin embargo precisar que en dicha resolución, y por tanto en las observaciones que presenta la Comisión, pese a mencionarse las referencias legales correspondientes a varios de los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia, en particular el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento y la aplicación de normas jurídicas, se omite tomar en consideración el requisito que plantea precisamente mayores problemas, es decir, el relativo a la independencia y a la posición de tercero («terzietà») del órgano con respecto al poder ejecutivo. Por su parte, el Gobierno español expone en un largo escrito de respuesta el sistema de revisión de los actos de la Administración Tributaria a través de las «reclamaciones económico-administrativas», la composición y el funcionamiento de los «Tribunales Económico-Administrativos», para llegar finalmente a la conclusión de que dichos Tribunales deben considerarse «órganos jurisdiccionales» en el sentido del artículo 177 del Tratado CE, por reunir todos los requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia. Es preciso subrayar, no obstante, que tampoco en el escrito de respuesta presentado por el Gobierno español se cita ninguna referencia legal que aclare de qué garantías de independencia del poder ejecutivo disfrutan los Tribunales Económico-Administrativos.

10. Debo comenzar por señalar que no me parece convincente la postura adoptada por las partes en el procedimiento principal y las partes intervinientes aquí citadas. Considero en particular que procede albergar serias dudas sobre la independencia y la posición de tercero del órgano con respecto al poder ejecutivo y sobre el respeto del principio de contradicción.

11. A este respecto deseo recordar ante todo que, por exigirlo así la aplicación

uniforme del Derecho comunitario, el concepto de «órgano jurisdiccional» competente para plantear cuestiones prejudiciales asume un significado autónomo frente a las definiciones que puedan encontrarse en los ordenamientos nacionales. Como indica una reiterada jurisprudencia, para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado CE es preciso tener en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, el hecho de que el órgano aplique normas jurídicas y cumpla los requisitos de posición de tercero con respecto al poder ejecutivo y de independencia. [4]

12. Por lo que respecta al presente caso, considero que no cabe poner en duda que, con arreglo a la normativa española pertinente, [5] el Tribunal Económico-Administrativo Regional tiene un origen legal y es un órgano permanente, al que corresponde conocer de las reclamaciones presentadas por los particulares contra los actos adoptados por los órganos periféricos de la Administración Tributaria. Su intervención resulta además obligatoria: la interposición de recurso ante los Tribunales Económico-Administrativos es un presupuesto necesario para la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa de los actos adoptados por la Administración Tributaria. [6] Resulta innegable que el órgano de que se trata decide en aplicación de las normas jurídicas, conforme a lo dispuesto en los artículos 1, 38, 44 y 102 del RPEA.

13. Se plantean en cambio ciertas dudas en lo que respecta a la independencia del órgano y a su posición de tercero con respecto al poder ejecutivo, así como en lo relativo al carácter contradictorio del procedimiento. [7] La apreciación de la existencia de los requisitos que acaban de mencionarse resulta evidentemente de una importancia decisiva. De hecho, es obvio que el cumplimiento de los requisitos de permanencia, origen legal e intervención obligatoria resulta manifiestamente insuficiente a la hora de distinguir una autoridad administrativa de un órgano jurisdiccional. [8]

14. Me parece conveniente precisar a continuación, antes de nada, que, por lo que respecta al procedimiento contradictorio, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central reconoce en su resolución citada más arriba que la concurrencia de este requisito «pudiera resultar más discutible», para afirmar a continuación que «el artículo 177 del Tratado de Roma no subor-

4 — Véanse las sentencias de 30 de junio de 1966, Vaassen-Göbbels (61/65, Rec. p. 407); de 14 de diciembre de 1971, Politi (43/71, Rec. p. 1039); de 11 de junio de 1987, Pretore di Salò/X (14/86, Rec. p. 2545), apartado 7; de 30 de marzo de 1993, Corbiau (C-24/92, Rec. p. I-1277), apartado 15; de 19 de octubre de 1995, Job Centre (C-111/94, Rec. p. I-3361), apartado 9; de 12 de diciembre de 1996, Procesos penales seguidos contra x (asuntos acumulados C-74/95 y C-129/95, Rec. p. I-6609), apartado 18; de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Rec. p. I-4961), apartado 23; de 22 de octubre de 1998, Jokela y Pitkäranta (asuntos acumulados C-9/97 y C-118/97, Rec. p. I-6267); de 12 de noviembre de 1998, Victoria Film (C-134/97, Rec. p. I-7023), apartado 14, y de 2 de marzo de 1999, El-Yassini (C-416/96, Rec. p. I-1209), apartado 17.

5 — Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre); Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo (BOE de 30 de diciembre); Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (BOE de 23 de marzo; en lo sucesivo, «RPEA»).

6 — Véanse el artículo 163 de la Ley General Tributaria y el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 2795/1980.

7 — Recuerdo a este respecto que el Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer expresó ya tales dudas en las conclusiones que presentó el 18 de junio de 1996 en los asuntos acumulados C-74/95 y C-129/95, Procesos penales seguidos contra x (Rec. 1996, p. I-6609), nota 5, así como en el volumen *«El Juez nacional como Juez comunitario»*, Madrid, 1993, pp. 81 y ss.

8 — «A menos que se admita que cualquier tipo de órgano administrativo puede someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, cosa que el artículo 177 pretende evitar», tal como señalaba el Abogado General Sr. Darmon en sus conclusiones referentes al asunto Corbiau, antes citado (punto 16).

dina en forma absoluta la posibilidad de acudir al Tribunal de Justicia al carácter contradictorio *stricto sensu* del procedimiento». No obstante, si bien es cierto que, según algunas decisiones recientes del Tribunal de Justicia, el hecho de que el procedimiento no tenga carácter contradictorio no resulta *per se* decisivo para negar la calificación del órgano jurisdiccional al órgano remitente,[9] no es menos cierto que en los casos en los que el Tribunal de Justicia ha admitido cuestiones prejudiciales planteadas en procedimientos sumarios en los que el demandado no comparece, se ha tenido buen cuidado de compensar dicha laguna con un alto grado de imparcialidad e independencia en el órgano que juzgaba.[10] Me parece en todo caso que el procedimiento ante los Tribunales Económico-Administrativos, tal como está regulado por el RPEA, sólo parcialmente puede calificarse de contradictorio en lo que respecta a los interesados. En realidad, a éstos se les permite que presenten un escrito de alegaciones y pruebas en apoyo de sus tesis (artículo 90 del RPEA), así como que soliciten la celebración de una vista pública (artículo 97 del RPEA), solicitud que sin embargo podrá conceder o denegar discrecionalmente el propio Tribunal sin que el interesado disponga de recurso alguno contra dicha decisión, según prevé expresamente la normativa (artículo 97, apartado 2, del RPEA).

9 — Me estoy refiriendo en particular a la sentencia Dorsch Consult, citada anteriormente, en la que, para rechazar la tesis de la Comisión, que mantenía que el órgano remitente «no interviene, según este último ha indicado, en un procedimiento contradictorio», el Tribunal de Justicia se limitó a afirmar que «la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto». Dicha afirmación, carente de una motivación relacionada con el caso que allí se examinaba, provoca en realidad cierta perplejidad si se considera que, anteriormente, el Tribunal de Justicia había declarado la admisibilidad de cuestiones prejudiciales planteadas en procedimientos en los que el carácter contradictorio no estaba ausente, sino solamente diferido hasta un (a veces eventual) momento posterior (véanse las sentencias Politi y Pretore di Salò/X, antes citadas, así como las sentencias de 28 de junio de 1978, Simmenthal, 70/77, Rec. p. 1453, y de 21 de abril de 1988, Pardini 338/85, Rec. p. 2041).

10 — Véanse las sentencias citadas en la nota anterior, y en particular la sentencia Pretore di Salò/X, apartado 7, así como las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en el asunto en el que recayó la sentencia Corbiau, antes citada, puntos 7 a 10. Resulta oportuno señalar además que el propio Gobierno español ha puesto de relieve en su escrito la conexión entre el carácter contradictorio del procedimiento y la independencia del órgano que juzga.

15. Pasando ahora al requisito de la independencia, es preciso comenzar por recordar que el Tribunal de Justicia ha reiterado en numerosas ocasiones que «sólo puede dirigirse al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 177 un órgano que deba pronunciarse con total independencia en el marco de un procedimiento que haya de concluir con una decisión de carácter jurisdiccional».[11] Pues bien, considero que de las disposiciones que regulan la composición y el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos no puede deducirse que estos últimos actúen con todas las garantías de independencia y de posición de tercero con respecto al poder ejecutivo —que precisamente su proximidad «estructural» a la Administración haría imprescindibles— cuando conocen de las reclamaciones presentadas por un contribuyente contra decisiones adoptadas por la Administración Tributaria.

16. A este respecto deseo poner de relieve ante todo que, como reconoce el propio Gobierno español, el Tribunal Económico-Administrativo no forma parte formalmente de la Administración de Justicia, sino que está integrado orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda, es decir, en la propia Administración cuyos actos son impugnados por los contribuyentes ante dicho Tribunal. En lo que respecta a la composición del órgano, el Presidente y los Miembros del Tribunal Económico-Administrativo son funcionarios de la Administración, nombrados por el Ministro.[12] Este último dispone igualmente —según el artículo 16, apartado 5, del RPEA— de la facultad de destituirlos,

11 — Véase, por todas, la sentencia Procesos penales seguidos contra X, antes citada, apartado 18.

12 — Las funciones de Secretario del Tribunal las desempeña un Abogado del Estado, con voz y voto al igual que el Presidente y los Vocales (artículo 16, apartados 1 y 7, del RPEA).

facultad que no parece, por lo demás, limitada a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley. No puede afirmarse pues que las reglas de funcionamiento del órgano garanticen la inamovilidad de los miembros del Tribunal Económico-Administrativo. Dadas estas circunstancias, parece por lo menos dudoso que el Tribunal Económico-Administrativo disponga de una independencia tal que pueda sustituir a unas garantías específicas contra intervenciones y presiones indebidas procedentes del poder ejecutivo.

17. Es preciso señalar a continuación que no cabe ciertamente deducir una garantía suficiente de imparcialidad de la circunstancia —en realidad, la única citada por el Gobierno español en apoyo de sus tesis— de que el artículo 90 de la Ley General Tributaria disponga que, en el seno de la Administración Tributaria, las funciones de gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y la de solución de reclamaciones contra dicha gestión, por otra, estén encomendadas a órganos diferentes, formalmente separados. La independencia «jerárquica y funcional» frente a los órganos responsables de la gestión de los tributos que el Gobierno español reivindica para los Tribunales Económico-Administrativos, lejos de permitir calificar a estos últimos de «órganos jurisdiccionales», no hace sino confirmar la impresión de que se trata, en definitiva, de una rama de la Administración específicamente destinada a pronunciarse sobre la legitimidad de las decisiones adoptadas por los órganos de gestión.

Ésta es, por otra parte, una apreciación que el propio Gobierno español parece compartir —pese a llegar, como ya dije, a una conclusión distinta— cuando indica en su escrito de respuesta que el procedimiento de la «reclamación económico-administrativa», calificado por este Gobierno de «recurso administrativo», constituye un «procedimiento de revisión» del acto impugnado, cuya característica esencial, según precisa el Gobierno español, es que el órgano competente dispone de la facultad de revisión de todas las cuestiones suscitadas en la fase de «gestión», *incluyendo las cuestiones que no hayan sido planteadas por los particulares interesados.* [13] Se trata pues, evidentemente, de una función que, pese a ser «judicial» en sentido amplio, en la medida en que ofrece a los administrados un instrumento de resolución de litigios destinado a hacer justicia en el caso concreto, no puede ni mucho menos calificarse de «jurisdiccional». El sistema analizado presenta en realidad las características típicas de un recurso administrativo «de impugnación» *(di tipo «impugnatorio»)*, sumadas a una facultad general de autotutela, que se manifiesta, en el presente caso, a través de la facultad de la Administración de revocar los actos administrativos inválidos incluso en ausencia de una solicitud expresa del particular destinatario del acto. Resulta evidente que una facultad de este tipo no podría en cambio ser reconocida a un órgano jurisdiccional, cuya intervención se ve tradicionalmente limitada por el principio de correspondencia entre el *«petitum»* y el fallo.

18. A esto hay que añadir que las resoluciones adoptadas por los Tribunales Económico-Administrativos son en principio

13 — Véanse el artículo 17 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 y el artículo 40 del RPEA. Conviene señalar que las disposiciones que regulan el procedimiento económico-administrativo califican al particular de «interesado», y no de «parte».

recurribles en todos los casos (inmediatamente o bien una vez que se haya pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central) ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa;[14] la reclamación económico-administrativa ejerce pues la función, típica de los recursos administrativos, de dar a la Administración la oportunidad de dictar, también mediante un procedimiento contradictorio con los interesados, su decisión en justicia definitiva. Esta última no es sino una manifestación más de la función administrativa, posterior y de grado superior con respecto a las manifestaciones anteriores objeto de la reclamación. La decisión, que se convierte en definitiva al agotarse los recursos administrativos a disposición de los particulares, puede por tanto ser impugnada ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.[15] A esto se añade que, tal como se deduce del artículo 23 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, antes citado, y los artículos 64 y 104 del RPEA, los órganos que conocen de las reclamaciones económico-administrativas no están obligados a entrar a examinar el contenido de las reclamaciones presentadas por los «interesados». Dichas disposiciones establecen en efecto que si los Tribunales Económico-Administrativos no se pronuncian antes de que transcurra un año de la interposición de la reclamación esta última se considera desestimada, y en consecuencia el particular puede a partir de ese momento dirigirse a la jurisdicción contencioso-administrativa. Considero que tal circunstancia supone una confirmación adicional de que la actividad de los órganos de que se trata debe considerarse englobada en una función, más que jurisdiccional, típicamente administrativa. Además, el artículo 4, apartado 1, letra a), del Real Decreto Legislativo 2795/1980 permite al Tribunal Económico-Administrativo Central inhibirse en los asuntos que considere especialmente importantes, o cuya cuantía sea especialmente elevada, y atribuir la decisión en los mismos al Ministro de Hacienda. Si se tiene en cuenta que el Tribunal Económico-Administrativo Central es el órgano ante el que recurre en segunda instancia el contribuyente contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Locales, resulta evidente que la totalidad del sistema de las reclamaciones económico-administrativas se encuentra condicionado por la facultad de avocación que la normativa atribuye al poder ejecutivo.

19. Procede señalar a continuación que negar al órgano remitente la calificación de «órgano jurisdiccional» a efectos del mecanismo de remisión prejudicial no puede producir la consecuencia de perjudicar la aplicación uniforme del Derecho comunitario. Dicho riesgo, que el Tribunal de Justicia tuvo muy en cuenta en su sentencia Broekmeulen[16] al aceptar la calificación de órgano jurisdiccional para la Comisión de Apelación en materia de medicina general, cuyas decisiones se consideran definitivas en el ordenamiento nacional,[17] no existe en el caso de autos. En realidad, como indiqué anteriormente, las resoluciones adoptadas por los órganos competentes en el procedimiento económico-administrativo son recurribles en todo caso ante los órganos de la jurisdic-

14 — Artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2795/1980; artículo 4, apartado 2, del RPEA.

15 — Resulta significativo que el propio Gobierno español reconozca, al comienzo de su escrito de respuesta, que «la revisión de los actos en vía administrativa es un privilegio de las Administraciones Públicas, reconocido como principio general en nuestro Derecho Público, que establece esta vía como un paso previo a la impugnación jurisdiccional, dando de esta manera una oportunidad *a la Administración productora del acto* para reexaminar su actuación» (el subrayado es mío).

16 — Sentencia de 6 de octubre de 1981 (246/80, Rec. p. 2311).

17 — De hecho, en aquella ocasión el Tribunal de Justicia subrayó la «falta en la práctica de una vía jurisdiccional efectiva ante los Tribunales ordinarios en una materia relativa a la aplicación del Derecho comunitario» (sentencia citada, apartado 17).

ción contencioso-administrativa. Corresponderá por tanto a estos últimos apreciar la necesidad de una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia, asegurando así la intervención del Tribunal de Justicia y por tanto el derecho de los particulares a un control jurisdiccional efectivo. [18]

20. Considero por último que no se opone a la solución que aquí propongo el hecho de que, en su sentencia Diversinte, S.A., e Iberlacta, S.A., contra Administración Principal de Aduanas de La Junquera, [19] el Tribunal de Justicia haya respondido a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid sin poner en duda la naturaleza de «órgano jurisdiccional», a efectos del artículo 177 del Tratado CE, del órgano remitente. A mi juicio, no cabe reconocer una autoridad de precedente a dicha sentencia, al no haberse ocupado el Tribunal de Justicia en absoluto de la cuestión de la admisibilidad de la cuestión prejudicial por las razones antes evocadas. Por otra parte, el problema de la naturaleza de órgano jurisdiccional del órgano remitente no fue planteado por ninguna de las partes que intervinieron en el procedimiento, incluidas la Comisión y los Gobiernos que presentaron observaciones. La sentencia que acaba de citarse no impide pues que el Tribunal de Justicia proceda a analizar, a la luz de la normativa aplicable, las disposiciones que regulan la composición y el funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Regional a fin de apreciar si cabe calificarlo de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado CE y a los efectos previstos en el mismo.

21. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad de la cuestión planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Sobre el fondo del asunto

22. En el caso de que, en contra de lo que acabo de sugerir, el Tribunal de Justicia decidiera calificar el órgano remitente de «órgano jurisdiccional» en el sentido del artículo 177 del Tratado CE, se plantearía el problema de proceder a un examen de fondo de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo. Las observaciones que siguen están consagradas a dicho examen.

23. Deseo recordar que la cuestión se refiere, en definitiva, a la compatibilidad con la Sexta Directiva IVA de la normativa española en lo relativo a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por un sujeto pasivo por los gastos efectuados antes del inicio efectivo de sus actividades empresariales o profesionales. La normativa española subordina el derecho a la deducción al cumplimiento de un doble requisito, a saber, la presentación de una declaración al efecto y el inicio efectivo de las actividades en el plazo de un año a partir del cumplimiento de dicho requisito formal.

24. Diré en seguida que la compatibilidad de dicho sistema con la Directiva me parece bastante dudosa. Considero, en efecto, que las disposiciones de la Directiva, así como

18 — Véase la sentencia de 15 de mayo de 1986, Johnston (222/84, Rec. p. 1651) y las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en dicho asunto, punto 4; como más reciente, véase la sentencia de 1 de junio de 1999, Eco Swiss China Time (C-126/97, Rec. p. I-3055), y las conclusiones que presenté en dicho asunto, punto 43.

19 — Sentencia de 1 de abril de 1993 (asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91, Rec. p. I-1885).

el principio fundamental de neutralidad del IVA, no permiten que los Estados miembros condicionen o limiten el derecho del sujeto pasivo a deducir las cuotas soportadas del modo en que lo hace la normativa española.

Para motivar esta conclusión me parece suficiente proceder a analizar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la inclusión de las actividades preparatorias entre las «actividades económicas» a que se refiere el artículo 4 de la Directiva. Recordemos que el texto de dicha disposición, que figura en el Título IV de la Directiva, denominado «Sujetos pasivos», es el 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 incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

25. La cuestión antes indicada fue planteada por primera vez al Tribunal de Justicia en el asunto Rompelman, en el que se discutía si la adquisición de un derecho de crédito referente a la transmisión futura de la propiedad de una parte de un inmueble aún no construido, con la intención de dedicarlo a alquileres en el futuro, podría considerarse «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Directiva. Tras recapitular las características del sistema del IVA, y en particular el principio que lo informa (el principio de neutralidad), el mecanismo de las deducciones y el concepto de sujeto pasivo, el Tribunal de Justicia consideró que «el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido 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 dichas actividades estén sujetas al IVA». [20]

26. Por lo que respecta a la interpretación del concepto de «actividades económicas», el Tribunal de Justicia señaló en dicha sentencia que las mismas «pueden consistir en varios actos consecutivos, como lo sugiere el propio texto del apartado 2 de dicho artículo al referirse a todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. Dentro de estos actos, las actividades preparatorias, como por ejemplo la adquisición de los medios de producción y, por lo tanto, la compra de un bien inmueble, deben ya ser imputadas a las actividades económicas». [21] A efectos de aplicación del artículo 4 de la Directiva, el Tribunal de Justicia optó pues por una

20 — Sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19.

21 — Sentencia Rompelman, apartado 22.

interpretación amplia del concepto de «actividades económicas», incluyendo igualmente en él los actos que constituyen actos instrumentales para el desarrollo de las actividades comerciales o profesionales auténticas y específicas.

Tras indicar que «no procede establecer diferencias entre las diversas formas jurídicas que pueden adoptar estos actos preparatorios», el Tribunal de Justicia añadió en esta misma sentencia que «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 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 comenzara a producirse el ingreso sujeto al impuesto». [22] En efecto, el Tribunal de Justicia aclaró que cualquier interpretación diferente supondría gravar al operador económico con el coste del IVA, sin darle la posibilidad de deducirlo como establece el artículo 17 de la Directiva, y daría lugar a una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes y después del ejercicio efectivo de la actividad económica.

27. Es preciso añadir a continuación que el Tribunal de Justicia ha formulado ya una valoración negativa sobre el mecanismo, previsto también en la normativa española que se discute, consistente en diferir el ejercicio del derecho a la deducción hasta el momento del inicio efectivo de las actividades económicas. En efecto, en la misma sentencia Rompelman se lee que «incluso en el supuesto de que se previera una devolución de las cuotas soportadas por los actos preparatorios una vez iniciada la explotación efectiva del bien inmueble, dicho bien estaría soportando una carga financiera durante el período comprendido entre los primeros gastos de inversión y la explotación efectiva, período que puede ser bastante largo. Todo aquel que efectúa tales actos de inversión estrechamente vinculados con la explotación futura de un bien inmueble y necesarios para ella debe considerarse por consiguiente sujeto pasivo en el sentido del artículo 4». [23]

28. La solución a la que se llegó en la sentencia Rompelman, según la cual el concepto de «actividades económicas» engloba igualmente las actividades preparatorias, instrumentales con respecto a aquéllas, se ha visto confirmada posteriormente. En el asunto Lennartz se planteó al Tribunal de Justicia, entre otras, la cuestión de si, para aplicar la disposición relativa a la regularización de las deducciones inicialmente practicadas (artículo 20, apartado 2, de la Directiva), bastaba con que un particular adquiriera los bienes como sujeto pasivo o si resultaba necesario que los bienes se utilizaran de inmediato para las actividades económicas. Tras reproducir los pasajes pertinentes de la sentencia Rompelman, el Tribunal de Justicia precisó en esta ocasión que «de la referida sentencia se desprende que un particular que adquiere bienes para una actividad económica en el sentido del artículo 4 lo hace como sujeto pasivo, aun cuando los bienes no se utilicen inmediatamente para tales actividades económicas». [24] Por consiguiente, con-

22 — Sentencia citada, apartado 23.

23 — Sentencia citada, apartado 23. En el apartado siguiente, en respuesta a la pregunta de si la intención de desarrollar una actividad económica resulta suficiente para considerar sujeto pasivo del IVA a quien realiza una inversión, el Tribunal de Justicia precisó que la carga de probar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la deducción recae sobre aquel que solicita dicha deducción. El artículo 4 de la Directiva no se opone por tanto a que la Administración Tributaria exija que la intención declarada se vea confirmada por elementos objetivos, tales como la idoneidad específica para una explotación comercial de los locales proyectados. Conviene subrayar que en aquella ocasión se trataba de gastos efectuados por personas físicas a fin de iniciar una actividad comercial, concretamente el alquiler de un inmueble.

24 — Sentencia de 11 de julio de 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 14.

tinuaba el Tribunal de Justicia, «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 esas mercancías, únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores». El Tribunal de Justicia llegó por tanto a la conclusión de que la utilización inmediata de los bienes para operaciones gravadas o exentas no constituye en sí misma un requisito para la aplicación de las disposiciones relativas al derecho a regularizar las deducciones.

29. Una sentencia posterior que resulta de enorme interés para nuestro análisis es la sentencia INZO.[25] En esta ocasión se trataba de decidir si los primeros gastos de inversión —en particular, gastos de realización de estudios de viabilidad— efectuados por un sujeto pasivo con vistas al futuro desarrollo de operaciones comerciales debían considerarse «actividades económicas» en el sentido del artículo 4 de la Directiva, aunque dichas operaciones no habían llegado de hecho a realizarse nunca, como consecuencia de las escasas perspectivas de rentabilidad que se deducían de los mencionados estudios. Recordando los principios expresados en su sentencia Rompelman, el Tribunal de Justicia indicó que «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».[26] De ello se deduce pues que, cuando la Administración Tributaria haya reconocido a una sociedad la condición de sujeto pasivo del IVA, el impuesto abonado por dichas actividades preparatorias «puede en principio deducirse, conforme al artículo 17 de la Directiva».[27] En efecto, como dicha deducción está relacionada con las «actividades económicas» no puede sino considerarse definitiva, incluso en el caso de que los accionistas de la sociedad en cuestión hayan decidido posteriormente no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado nunca lugar a operaciones gravadas. Una interpretación diferente de la Directiva, añadía el Tribunal de Justicia, «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».

30. En definitiva, lo que el Tribunal de Justicia ha querido subrayar en las sentencias que se acaban de citar es que, a efectos de aplicar la Directiva, el concepto de «actividades económicas» engloba igualmente las actividades anteriores e instrumentales con respecto a las que constituyen el objeto directo de la actividad comercial o profesional. Por consiguiente, el tratamiento fiscal sólo puede ser, en principio,

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

26 — Sentencia INZO, apartado 17.

27 — Sentencia citada, apartado 19.

idéntico. El derecho a deducir previsto en el artículo 17 debe extenderse a los gastos causados por las actividades «preparatorias» o instrumentales, tales como por ejemplo la adquisición de un inmueble o de un terreno, a condición de que sean efectuadas por una persona a la que la Administración haya reconocido la condición de sujeto pasivo. Además, como indica claramente el artículo 17, apartado 1, el derecho a deducir nace de inmediato, precisamente «en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

Naturalmente, tal como el Tribunal de Justicia precisó en sus sentencias Rompelman [28] e INZO, [29] la conclusión a la que se ha llegado no excluye que la Administración Tributaria pueda exigir que la intención declarada de iniciar actividades económicas se vea confirmada por elementos objetivos. Es evidente que, en el supuesto de que el interesado haya declarado fraudulentamente que pretende desarrollar una actividad económica específica, mientras que lo que pretendía en realidad era incorporar a su patrimonio privado los bienes para los que obtuvo una deducción del IVA, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, ya que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas. Pero, evidentemente, en tal caso se procede a una valoración del auténtico comportamiento de sujeto pasivo, partiendo de la base, indiscutida, de que el derecho a deducir, en el sentido del artículo 17 de la Directiva, nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

31. Las apreciaciones formuladas por el Tribunal de Justicia en las sentencias que se han ido citando me parecen convincentes. Son además totalmente pertinentes para responder a la cuestión que aquí se plantea. También en el supuesto que estamos examinando, en efecto, el derecho a deducir se subordina a ciertos requisitos —y a veces se deniega—, no a partir de una valoración del comportamiento del sujeto pasivo, sino en aplicación de una norma de alcance general que considera «actividades económicas» únicamente el desarrollo efectivo de las operaciones objeto de la actividad profesional o empresarial. Las operaciones instrumentales con respecto a estas últimas solamente pueden acogerse al régimen de deducción del IVA cuando vayan seguidas de «actividades económicas» en el sentido que se acaba de mencionar, y a condición de cumplir ciertos requisitos formales establecidos por la ley. Opino que una regulación de ese tipo supone una violación flagrante de las normas de la Directiva, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia.

32. Dicho esto, subsiste todavía el problema de verificar si las medidas adoptadas por el legislador español pueden sin embargo justificarse por estar orientadas a prevenir eventuales fraudes al erario público. Conviene recordar a este respecto que el artículo 22, apartado 8, de la Directiva faculta a los Estados miembros para establecer otras disposiciones, siempre que las estime necesarias para garantizar una correcta recaudación del impuesto y para evitar los fraudes.

Sin embargo, en su sentencia Molenheide, [30] el Tribunal de Justicia fijó con claridad los límites existentes para el ejercicio de dicha facultad. Ante la cuestión de si eran compatibles con la Directiva unas

28 — Sentencia citada, apartado 24.
29 — Sentencia citada, apartado 23.

30 — Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (C-286/94, Rec. p. I-7281).

disposiciones legislativas adoptadas en Bélgica que permitían que las autoridades fiscales retuvieran con carácter cautelar los saldos del IVA pendientes de devolución cuando hubiera indicios de fraude fiscal, el Tribunal de Justicia precisó que el análisis del caso debía efectuarse a la luz del principio de proporcionalidad [31] y que, por tanto, «los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata. Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia».

33. Pues bien, parece evidente que la normativa española que se discute contiene medidas desproporcionadas para alcanzar el objetivo que persigue, en la medida en que retrasa sistemáticamente el disfrute del derecho a deducir o, simplemente, se niega a reconocerlo cuando el sujeto pasivo no comience la realización habitual de las operaciones gravadas objeto de la actividad. La falta de presentación de la declaración previa a los gastos «preparatorios» y el retraso en la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad de la empresa podrían en realidad ser objeto de una sanción autónoma, sin perjudicar el derecho a deducir unos gastos que, lo recuerdo una vez más, constituyen en sí mismos «actividades económicas» con arreglo a la Directiva.

34. La valoración negativa que acabo de expresar sobre las medidas que establece la normativa española no se ve afectada por el hecho de que esta última atribuya a la Administración Tributaria la facultad de prorrogar el plazo de un año previsto en el artículo 11, apartado 1, de la Ley 37/1992, cuando la naturaleza de las actividades a desarrollar en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justifiquen. Resulta evidente que, si las actividades preparatorias forman parte, de pleno derecho, del concepto de «actividades económicas» del artículo 4 de la Directiva, la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los gastos derivados de dichas actividades no puede depender de la discrecionalidad de la Administración.

35. Considero, en definitiva, que la normativa española no es compatible con la Directiva, en la medida en que subordina el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las operaciones gravadas objeto de la actividad de la empresa al doble requisito de que el sujeto pasivo haya presentado una declaración previa al inicio de la actividad y de que las actividades empresariales o profesionales comiencen en el plazo de un año a partir de la presentación de dicha declaración. En efecto, con arreglo a dicha normativa no se considera «inicio efectivo de las operaciones gravadas» la realización de operaciones prepa-

31 — Sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartados 46 y 47.

ratorias e instrumentales con respecto a la actividad principal, y se retrasa indebidamente el ejercicio del derecho a la deducción hasta el momento del inicio efectivo de las operaciones gravadas objeto de la actividad empresarial.

Conclusión

36. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad de la cuestión planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, ya que procede de un órgano que no es un «órgano jurisdiccional nacional» en el sentido del artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE).

Con carácter subsidiario, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada del siguiente modo:

«El artículo 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 de Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que subordina el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado antes del comienzo de la realización habitual de las operaciones gravadas a los requisitos siguientes:

a) que se presente una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto resulte exigible, y

b) que se respete el plazo de un año entre la presentación de dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas,

y sanciona el incumplimiento de los mencionados requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o bien con el aplazamiento del disfrute del mencionado derecho hasta el momento en que se inicie efectivamente la realización habitual de las operaciones gravadas objeto de la actividad.»