SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 21 de marzo de 2000 *

En los asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98,

que tienen por objeto unas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (España) y destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Gabalfrisa, S.L., y otros

y

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),

una decisión prejudicial 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: español.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Saggio;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Tarragona 161, S.A. (C-112/98 y C-136/98), por los Sres. F. Alonso Fernández y E. Andrés y la Sra. M.A. Azpeitia Gamazo, Abogados del Ilustre Colegio de Madrid;

— en nombre de Gran Vía Zaragoza, S.A. (C-116/98 y C-118/98 a C-120/98), por el Sr. M. Laborda Aured, apoderado;

— en nombre de Savigi 89, S.A. (C-123/98), por el Sr. G. Galiano Quesada, Abogado del Ilustre Colegio de Barcelona;

— en nombre de Plácida Jiménez, S.L. (C-125/98), por la Sra. J. Jiménez Cano, apoderada;

— en nombre del Sr. Jesús Corral García (C-132/98), por el propio interesado;

— en nombre de Gesba, S.A. (C-137/98), por el Sr. M. Casasus Camps, apoderado;

— en nombre de Estació de Servei El Trevol, S.L. (C-138/98), por el Sr. J. Gibert Canet, Abogado del Ilustre Colegio de Barcelona;

— en nombre de Bungy Fun Germany GBDR (C-147/98), por el Sr. F. Marcos, Abogado del Ilustre Colegio de Tarragona;

— en nombre del Gobierno español, por la Sra. M. López-Monís Gallego, Abogado del Estado, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. M. Apessos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. A. Rokofyllou, Ponente en el Servicio Jurídico Especial — Sección de Derecho Comunitario del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. M. Díaz-Llanos La Roche, Consejero Jurídico, y C. Gómez de la Cruz, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de octubre de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resoluciones de 19 de diciembre de 1997 (C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 y C-125/98 a C-146/98), de 30 de enero de 1998 (C-121/98 a C-124/98 y C-147/98) y de 25 de febrero de 1998 (C-116/98, C-118/98 y C-119/98), recibidas en el Tribunal de Justicia el 14 de abril de 1998, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial relativa a 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se planteó en un litigio entre varios empresarios o profesionales y diferentes servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, «AEAT») en relación con la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por las operaciones realizadas por aquéllos antes del inicio de sus actividades.

La Sexta Directiva

3 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, que define el concepto de sujeto pasivo, dispone lo siguiente:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4 El artículo 17 de la Sexta Directiva, que regula el derecho a deducir, está formulado así:

«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;

[...]»

5 El artículo 22 de la Sexta Directiva, que regula las obligaciones de los contribuyentes en régimen interior, dispone lo siguiente:

«1. Los sujetos pasivos estarán obligados a declarar la iniciación, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

[...]

8. Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

[...]»

La normativa nacional en materia de IVA

6 El artículo 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre; corrección de errores en BOE nº 33, de 8 de febrero de 1993), dispone que el derecho a la deducción caducará cuando haya transcurrido un plazo de cinco años a partir del nacimiento del mencionado derecho.

7 El artículo 111 de la Ley 37/1992, en su versión modificada por el artículo 10, apartado 7, de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (BOE nº 315, de 31 de diciembre; en lo sucesivo, «Ley 37/1992»), dispone lo siguiente:

«1. Los empresarios o profesionales podrán deducir las cuotas que hayan soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales a partir del momento en que se inicien efectivamente las referidas actividades o, en su caso, las del sector diferenciado, siempre y cuando el derecho a deducir las referidas cuotas no hubiera caducado por el transcurso del plazo establecido en el artículo 100 de esta Ley.

[...]

5. Por excepción a lo dispuesto en el apartado uno de este artículo, los empresarios o profesionales que pretendan deducir las cuotas que hayan soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades con arreglo a lo previsto en el artículo 93, apartado tres de esta Ley, deberán cumplir los siguientes requisitos:

1º) Haber presentado antes de soportar las cuotas una declaración previa al inicio de las actividades empresariales o profesionales o de las del sector diferenciado, en la forma que se determine reglamentariamente [...]

2°) Iniciar las actividades empresariales o profesionales dentro del plazo de un año a contar desde la presentación de la declaración indicada en el número 1° anterior. No obstante, la Administración podrá, en la forma que se determine reglamentariamente, prorrogar el mencionado plazo de un año 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.

Cuando no se cumplan los requisitos indicados, la deducción de las cuotas soportadas no podrá ejercitarse hasta el inicio efectivo de las actividades, quedando obligado el sujeto pasivo a rectificar las deducciones que, en su caso, hubiera efectuado.

Lo dispuesto en este apartado cinco no se aplicará a las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos, las cuales sólo podrán ser deducidas a partir del momento en que se inicien efectivamente las actividades empresariales o profesionales o, en su caso, las del sector diferenciado. En este caso, se entenderá que el derecho a la deducción nace en el momento en que se inicien las actividades indicadas.»

8 La Disposición Transitoria segunda de la Ley 13/1196 añade lo siguiente:

«El procedimiento de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales que se hubiese iniciado antes de la entrada en vigor de la presente Ley se adecuará a lo establecido en la misma.

Lo previsto en esta Disposición Transitoria se aplicará exclusivamente a las cuotas soportadas durante los cinco años anteriores a la entrada en vigor de la presente Ley.»

9 El artículo 28 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (BOE nº 314, de 31 de diciembre), aporta las siguientes precisiones:

«1. Los sujetos pasivos podrán formular las solicitudes y ejercitar las opciones que se indican a continuación:

[...]

4º) Solicitar la prórroga del plazo previsto en el artículo 111, apartado 1, de la Ley, para iniciar las actividades empresariales o profesionales.

2. [...]

La presentación [de la solicitud] deberá efectuarse en los siguientes períodos:

[...]

4°) En el supuesto del número 4° del apartado anterior, dos meses antes del vencimiento del plazo de un año establecido.»

Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

10 Diversos servicios de la AEAT denegaron a los reclamantes en los procedimientos principales la deducción del IVA soportado por operaciones realizadas antes del inicio de sus actividades (con frecuencia trabajos de construcción), a causa del incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 111 de la Ley 37/1992 o de los contemplados en el artículo 28 del Real Decreto 1624/1992.

11 Considerando que los requisitos formulados en el artículo 111 de la Ley 37/1992 eran contrarios a lo dispuesto en el artículo 17, apartados 1 y 2, letra a), de la Sexta Directiva, los reclamantes en el litigio principal recurrieron contra las decisiones de los diversos servicios de la AEAT ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

12 En las resoluciones de remisión se indica que, con arreglo a una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 1990, los Tribunales Económico-Administrativos son órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado, ya que reúnen los cinco requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al concepto de órgano jurisdiccional en el sentido de dicha disposición, a saber, origen legal, permanencia, jurisdicción obligatoria, procedimiento contradictorio y decisión en Derecho.

13 Por albergar ciertas dudas sobre la compatibilidad de la Ley 37/1992 con el artículo 17 de la Sexta Directiva, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, en cada uno de los asuntos, la siguiente cuestión prejudicial:

«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 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?»

14 Mediante auto de 8 de mayo de 1998, el Presidente del Tribunal de Justicia decidió acumular los asuntos C-110/98 a C-147/98 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre la admisibilidad

15 Con carácter preliminar, es preciso verificar si el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña es un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado.

Normativa nacional sobre los Tribunales Económico-Administrativos

16 El artículo 90 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 30 de diciembre), establece que la gestión, liquidación y recaudación de tributos, por una parte, y la resolución de reclamaciones, por otra, estarán encomendadas a órganos diferentes.

17 El artículo 163 de la Ley 230/1963 dispone que el conocimiento de las reclamaciones tributarias corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos.

18 El artículo 1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (BOE nº 72, de 23 de marzo; corrección de errores en BOE nº 168, de 12 de julio), dispone que la tramitación y resolución de las reclamaciones tributarias se acomodarán a lo establecido en las normas legales que las regulan y en dicho Decreto.

19 El artículo 3 de dicho Decreto dispone lo siguiente:

«Son órganos competentes para conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas:

1. El Ministro de Economía y Hacienda.

2. El Tribunal Económico-Administrativo Central.

3. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

4. Los Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta y Melilla.»

20 El artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980 de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo (BOE de 30 de diciembre), y los artículos 4, apartado 2, y 119, apartados 3 y 4, del Real Decreto 391/1996 precisan que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo.

21 El artículo 4, apartado 1, número 3, del Decreto Legislativo 2795/1980 y el artículo 8, apartado 1, del Real Decreto 391/1996 disponen que el Ministro de Economía y Hacienda resolverá, entre otras, las reclamaciones económico-administrativas que por su índole, cuantía o trascendencia considere el Tribunal Económico-Administrativo Central que deban ser resueltas por el Ministro.

22 El artículo 5, letra b), del Decreto Legislativo 2795/1980 y el artículo 9, apartado 1, letra b), del Real Decreto 391/1996 disponen que el Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá, entre otros, de los recursos de alzada que se interpongan contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 El artículo 16, apartados 1, 5 y 7, del Real Decreto 391/1996 precisa que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales estarán integrados por un Presidente, tres Vocales, como mínimo, y el Secretario, todos ellos con voz y voto.

El Presidente, los Presidentes de Sala y los Vocales serán nombrados y separados por Orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los Cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. El Secretario será un Abogado del Estado.

24 Según lo dispuesto en el artículo 169 de la Ley 230/1963, en el artículo 17, apartado 1, del Decreto Legislativo 2795/1980 y en el artículo 40, apartado 1, del Real Decreto 391/1996, las reclamaciones tributarias atribuyen al órgano competente para decidirlas la facultad de revisar todas las cuestiones suscitadas por la liquidación o la reclamación, hayan sido o no planteadas por los interesados.

25 El artículo 40, apartado 2, del Real Decreto 391/1996 añade que el órgano competente podrá, por consiguiente: a) confirmar el acto impugnado; b) anularlo total o parcialmente; c) formular las declaraciones de derechos y obligaciones que procedan u ordenar a los órganos de gestión que dicten los actos que se impongan con arreglo a lo establecido en la resolución de la reclamación.

26 El artículo 17, apartado 2, del Decreto Legislativo 2795/1980 y el artículo 40, apartado 3, del Real Decreto 391/1996 precisan que, si el órgano competente estima pertinente resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de quince días para que formulen alegaciones.

27 El artículo 35, apartado 1, del Decreto Legislativo 2795/1980 establece que los Tribunales Económico-Administrativos no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento. El artículo 23, apartado 1, del Decreto Legislativo 2795/1980 y el artículo 104 del Real Decreto 391/1996 precisan que si transcurrido un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa en cualquiera de sus instancias no ha recaído resolución sobre la reclamación tributaria presentada, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer recurso ante el órgano jurisdiccional competente.

28 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 55 del Real Decreto 391/1996, las resoluciones firmes de los Tribunales Económico-Administrativos no podrán ser revocadas ni modificadas en vía administrativa, fuera de los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión.

29 Los artículos 30 y 32 del Decreto Legislativo 2795/1980 y los artículos 90 y 97 del Real Decreto 391/1996 permiten a los interesados presentar alegaciones y pruebas en apoyo de sus pretensiones y solicitar la celebración de vista pública.

30 Los artículos 20 y 35, apartado 2, del Decreto Legislativo 2795/1980 precisan que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos deberán ser motivadas, con referencia a los hechos y fundamentos de Derecho.

31 El artículo 110, apartado 2, del Real Decreto 391/1996 prevé que, si como consecuencia de la resolución dictada por un Tribunal Económico-Administrativo Regional, la Administración debiera rectificar el acto que fue objeto de reclamación, así lo hará dentro del plazo de quince días. El artículo 110, apartado 4, del Real Decreto 391/1996 añade que, si como consecuencia de la resolución dictada por un Tribunal Económico-Administrativo Regional, la Administración hubiera de devolver cantidades ingresadas indebidamente, el interesado tendrá derecho al interés legal desde la fecha de ingreso.

32 El artículo 112 del Real Decreto 391/1996 dispone que los Secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales vigilarán el cumplimiento de

las resoluciones dictadas por estos últimos, adoptando por sí o proponiendo al Presidente, según proceda, las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a su ejecución.

Apreciación del Tribunal de Justicia

33 Para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia tiene 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, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia (véase, en particular, la sentencia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Rec. p. I-4961, apartado 23, y la jurisprudencia que allí se cita).

34 A este respecto procede señalar, en primer lugar, que la misión de los Tribunales Económico-Administrativos ha sido definida por la Ley 230/1963 y el Decreto Legislativo 2795/1980. El procedimiento de las reclamaciones tributarias ha sido regulado por el Real Decreto 391/1996. La Ley 230/1963, el Decreto Legislativo 2795/1980 y el Real Decreto 391/1996 confieren así a los Tribunales Económico-Administrativos origen legal y permanencia.

35 Procede indicar a continuación que, conforme al artículo 35, apartado 1, del Decreto Legislativo 2795/1980, los Tribunales Económico-Administrativos están obligados a pronunciarse sobre las reclamaciones sometidas a su conocimiento. Se deduce además del artículo 163 de la Ley 230/1963, del artículo 40 del Decreto Legislativo 2795/1980, y de los artículos 4, apartado 2, y 119, apartados 3 y 4, del Real Decreto 391/1996 que las decisiones de la Administración Tributaria sólo son recurribles en vía contencioso-administrativa tras haber presentado una reclamación ante los Tribunales Económico-Administrativos. La jurisdicción de dichos Tribunales tiene por tanto carácter obligatorio.

36 Además, los artículos 55 y 110 del Real Decreto 391/1996 disponen que, fuera de los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión, las resoluciones firmes de los Tribunales Económico-Administrativos no pueden ser revocadas ni modificadas por la Administración Tributaria, que está obligada a ejecutarlas y, en su caso, a rectificar el acto impugnado o devolver las cantidades ingresadas indebidamente. Conforme al artículo 112 de dicho Decreto, los Secretarios de los Tribunales Económico-Administrativos vigilarán el cumplimiento de las resoluciones dictadas por dichos Tribunales y adoptarán las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a su ejecución. Las resoluciones firmes de los Tribunales Económico-Administrativos tienen, por tanto, fuerza obligatoria.

37 En cuanto al carácter contradictorio del procedimiento de las reclamaciones tributarias, procede recordar que la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto (sentencia Dorsch Consult, antes citada, apartado 31). En el caso que aquí se analiza, los interesados pueden presentar escritos de alegaciones y pruebas en apoyo de sus pretensiones y solicitar la celebración de vista pública, según lo previsto en los artículos 30 y 32 del Decreto Legislativo 2795/1980 y en los artículos 90 y 97 del Real Decreto 391/1996. Además, según el artículo 17, apartado 2, del Decreto Legislativo 2795/1980 y el artículo 40, apartado 3, del Real Decreto 391/1296, el Tribunal Económico-Administrativo que estime pertinente resolver cuestiones no planteadas por los interesados debe exponerlas a los que estuvieran personados en el procedimiento y concederles un plazo de quince días para que formulen alegaciones. Dadas estas circunstancias, procede concluir que el procedimiento de las reclamaciones tributarias cumple el requisito de ser un procedimiento contradictorio.

38 Por otra parte, los artículos 20 y 35, apartado 2, del Decreto Legislativo 2795/1980, disponen que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos deberán ser motivadas, con exposición de los fundamentos de hecho y de Derecho. El artículo 1 del Real Decreto 391/1996 precisa que los Tribunales Económico-Administrativos resolverán las reclamaciones tributarias con arreglo a lo establecido en las normas legales y en dicho Decreto. Según el artículo 40, apartado 2, de dicho Decreto, los Tribunales Económico-Administrativos pueden, bien confirmar el acto impugnado, bien anularlo total o parcialmente, o bien, por último, formular las declaraciones de derechos y obligaciones que procedan u ordenar a los órganos de gestión que dicten determinados actos. De estas disposiciones se deduce que los Tribunales Económico-Administrativos aplican normas jurídicas.

39 Por último, procede subrayar que el artículo 90 de la Ley 230/1963 garantiza la separación funcional entre los servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria.

40 Tales garantías confieren a los Tribunales Económico-Administrativos la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado, a diferencia de lo que ocurría con el *directeur des contributions directes et des accises* del que se trataba en la sentencia de 30 de marzo de 1993, Corbiau (C-24/92, Rec. p. I-1277), apartados 15 y 16.

41 Se deduce de las consideraciones precedentes que debe considerarse al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado, por lo que procede declarar la admisibilidad de la cuestión prejudicial.

Sobre la cuestión prejudicial

42 Con la cuestión que plantea, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en definitiva si el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas, al cumplimiento de determinados

requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio de este derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

43 En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, entre otras, la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18).

44 Procede recordar a continuación 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 IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15).

45 Tal como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Rompelman, antes citada (apartado 23), y en la de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), apartado 16, 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 que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa, es decir, cuando se produjera el ingreso sujeto al Impuesto. Cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta 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 de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma.

46 El artículo 4 de la Sexta Directiva no impide, sin embargo, que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas a impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas (sentencias Rompelman, apartado 24, e INZO, apartados 23 y 24, antes citadas).

47 De ello se deduce que quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa.

48 El Gobierno español alega, sin embargo, que las disposiciones de los apartados 1 y 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva, puestas en relación, permiten condicionar el ejercicio del derecho a la deducción a requisitos tales como la presentación de una solicitud expresa o el respeto de un plazo de un año entre dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas.

49 Por una parte, según este Gobierno, dicha declaración persigue la misma finalidad de garantía que la declaración de iniciación, modificación y cese de actividad prevista en el artículo 22, apartado 1, de la Sexta Directiva.

50 Por otra parte, en opinión de dicho Gobierno y del Gobierno helénico, la facultad establecida en el artículo 22, apartado 8, de dicha Directiva, que permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones no previstas en la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude, incluye la facultad de condicionar el ejercicio del derecho a deducción a la presentación de una solicitud expresa y al respeto de un plazo de un año entre dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas.

51 A este respecto, resulta importante subrayar que, tal como ha afirmado con razón la Comisión, el artículo 22, apartado 1, de la Sexta Directiva únicamente establece la obligación de los sujetos pasivos de declarar la iniciación, la modificación y el cese de sus actividades, pero no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo.

52 Procede recordar, además, que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. 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 (véase, en

ese sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47).

53 Pues bien, resulta obligado reconocer que la normativa nacional que se discute en el litigio principal no sólo condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo antes del inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas a la presentación de una solicitud expresa y al respeto de un plazo de un año entre dicha solicitud y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, sino que sanciona igualmente el incumplimiento de dichos requisitos con un retraso sistemático del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas. Dicha normativa puede incluso dar lugar a la pérdida de este derecho, si tales operaciones no se inician o si el derecho a deducir no se ejercita en un plazo de cinco años a partir del nacimiento del derecho.

54 Por consiguiente, tal normativa va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude.

55 Procede, por tanto, responder a la cuestión prejudicial que el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña mediante resoluciones de 19 de diciembre de 1997 (C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 y C-125/98 a C-146/98), de 30 de enero de 1998 (C-121/98 a C-124/98 y C-147/98) y de 25 de febrero de 1998 (C-116/98, C-118/98 y C-119/98), declara:

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 del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

Rodríguez Iglesias		Moitinho de Almeida
Sevón	Schintgen	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 21 de marzo de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias