

FERNANDO SERRANO ANTÓN <sup>1</sup>

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*

**Extracto:**

**EL** Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 21 de marzo de 2000 (Sentencia Gabalfrisa) declaró que el artículo 17 de la Sexta Directiva es contrario al contenido del artículo 111 de la LIVA. Este artículo condicionaba la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad empresarial o profesional a la presentación de una declaración previa antes de haber soportado dichas cuotas y al inicio de la realización de las operaciones en el plazo de un año desde la presentación de la citada declaración. En el estudio que se presenta se analizan los argumentos que llevaron al TJCE a tomar dicho fallo, algo que por otra parte venía condicionado y, por tanto era previsible, desde las Sentencias del TJCE Rompelman e Inzo. La naturaleza jurisdiccional de los Tribunales económico-administrativos también es examinada, siguiendo al TJCE, como cuestión previa al estudio de las condiciones para llevar a cabo el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado. Una vez investigadas dichas cuestiones, el trabajo entra a valorar las consecuencias que en el ordenamiento jurídico nacional ha supuesto la Sentencia Gabalfrisa, en especial, la devolución de ingresos indebidos, la aplicación de dicha doctrina a la adquisición de terrenos y el análisis de las modificaciones en la normativa del IVA a través de la Resolución 1/2000 de la Dirección General de Tributos y el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales para el año 2001. En particular, se modifica el concepto de empresario y profesional y el momento de inicio de actividades empresariales y profesionales, dejando el posible control anti-fraude a actividades de comprobación a posteriori y a la exigencia al contribuyente de pruebas basadas en elementos objetivos que demuestren la intención de llevar a cabo actividades económicas.

<sup>1</sup> El autor quisiera agradecer a los profesores José Manuel ALMUDÍ CID y Manuel LUCAS DURÁN sus sugerentes comentarios y observaciones a este estudio. Las posibles deficiencias contenidas en el mismo son de exclusiva responsabilidad del autor.

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
- II. Concepto de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 del TUE y su compatibilidad con los Tribunales Económico-Administrativos.
- III. La deducibilidad del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas.
  1. Las condiciones para el ejercicio del derecho a la deducción establecidas por la Ley española.
  2. La incompatibilidad de las limitaciones temporales y formales con el ordenamiento comunitario.
- IV. Consecuencias de la STJCE Gabalfrisa.
  1. Devolución de ingresos indebidos.
  2. La aplicación a los terrenos, artículo 111.5 de la LIVA.
  3. Cambio en la normativa española.
- V. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

La STJCE Gabalfrisa <sup>2</sup> declaró que 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, se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (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.

Como no podía ser de otra manera, la Sentencia citada supuso una cierta presión para la Dirección General de Tributos (DGT) que recibió un número importante de consultas de los contribuyentes para determinar cómo se debía aplicar esa Sentencia en relación con los artículos 111, 112 y 113 de la LIVA -Ley 37/1992, nueva redacción tras la Ley 13/1996 del artículo 111-. Fruto de esa presión fue la Resolución de 1/2000, de 11 de octubre de la DGT relativa al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los empresarios o profesionales con anterioridad a la realización por los mismos de las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de su actividad empresarial o profesional (BOE 4 de noviembre de 2000). De manera loable, la DGT y con anterioridad a la Ley de Medidas fiscales o de acompañamiento llevó a cabo la uniformidad necesaria para determinar la aplicación de dicha norma en España.

En concreto, la Sentencia rechaza la validez de los procedimientos vigentes en la norma española por los que para poder recuperar la cuotas soportadas del IVA antes de inicio, los empresarios o profesionales tenían que presentar una declaración previa al inicio de la actividad o, en su defecto, esperar hasta el momento en el que de manera efectiva inicien la actividad continua-

---

<sup>2</sup> Esta sentencia se encuentra publicada en el núm. 205 (abril 2000) de esta Revista (legislación, consultas, jurisprudencia).

da de las operaciones objeto de su actividad. Como excepción, la legislación hasta la Sentencia Gabalfrisa, señalaba que las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos sólo podían recuperarse una vez iniciada la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios objeto de la actividad a la que se afectaban dichos terrenos.

En el fallo se vuelve a poner de manifiesto el criterio mantenido por el Tribunal en otras ocasiones, sobre la importancia del sistema de deducciones del IVA, necesario para conseguir la neutralidad que el impuesto debe tener para los empresarios o profesionales que realicen actividades sujetas y no exentas <sup>3</sup>. Asimismo, el TJCE baja en detalle en el estudio de la deducción de las cuotas soportadas del IVA antes del inicio efectivo de la actividad económica, cuestión ya efectuada previamente por nuestra doctrina y que manifiesta la importancia del tema <sup>4</sup>.

La cuestión estriba en que en la práctica totalidad de los supuestos, los empresarios o profesionales realizan una serie de gastos previamente al inicio de la actividad con el consiguiente IVA. Si no se estableciese la posible deducción, o si lo fuera con una serie de requisitos que obstaculizan sobre manera la importante operación de deducción del mismo, se estará yendo contra una de las características básicas del impuesto, aparte de instalar un obstáculo que puede ser a veces insalvable para el establecimiento de nuevas actividades económicas.

En este punto parece que serían tres las posibilidades que tendrían los contribuyentes de IVA antes del inicio de la actividad:

1. El empresario o profesional asume definitivamente la carga fiscal. La consecuencia de esta técnica sería la vulneración del mecanismo de aplicación del IVA basado en la deducción y el gravamen del consumo.
2. El empresario o profesional se aplica el régimen de la deducción, pero sólo una vez que inicie su actividad económica, lo que supone la compensación entre las cuotas IVA repercutidas y las soportadas. El primer resultado que se observa es un gasto de financiación del IVA que puede llegar a ser muy gravoso para los contribuyentes, dado que deberán esperar a repercutir las cuotas del IVA. En ocasiones, podría darse incluso el supuesto de que la tardanza en el inicio de las actividades conlleve la prescripción del derecho a la deducción.

<sup>3</sup> Cfr. Rafael CALVO ORTEGA (dir.), *EL IVA en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, pág. 112 y ss.

<sup>4</sup> Cfr. entre otros, SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO, «Caducidad del plazo para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA, por transcurso de un año», *JT* 1992, págs. 1419-1421, y los mismos autores en «El derecho de deducción en el IVA sin presentación de declaración previa de comienzo de la actividad económica», *JT* 1993-II, págs. 1025-1026, y en «La deducción del IVA soportado en factura defectuosa o antes de iniciar las entregas de bienes y servicios», *JT* 1998-III, págs. 1346-1349, M. J. DOSÍO LÓPEZ, «La deducción de cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas antes del inicio de las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios (a propósito de las resoluciones del TEAC de 24 de febrero de 1994, R.G. 6018-12, y de 28 de junio de 1995, R.G. 3937-93)», *CT* núm. 79, 1996, pág. 117 y ss., José M. GONZÁLEZ SEJO, «Deducción del IVA soportado antes de iniciar la actividad; análisis del artículo 111 de acuerdo con la regulación en la Ley 37/1992 y según la nueva redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre», *Impuestos* 1997-I, pág. 1040 y ss., Francisco J. QUILES BODÍ, «El derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad económica: análisis del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y de su adecuación a la normativa y jurisprudencia comunitaria» (I), *QF* 16/1997, págs. 9 y ss., (y II), *QF* 17/1997, pág. 9 y ss.

3. El empresario o profesional ha llevado a cabo una serie de actos antes del inicio de su actividad, que denota una intención de realizar dicha actividad, aun a pesar de que no puede repercutir IVA, solicita la devolución del IVA del ejercicio correspondiente de acuerdo con la normativa del IVA.

Es cierto, que en muchas ocasiones, una libertad extrema para la deducción del IVA soportado antes del inicio de la actividad puede dar lugar a fenómenos de evasión y fraude fiscal. Sería el caso de un consumidor final que se escuda en el argumento de que se trata de un gasto previo al inicio de la actividad, cuando ya sabe que nunca emprenderá dicha actividad. Por tanto, se abre la dialéctica entre el principio de neutralidad <sup>5</sup> que ilumina a la aplicación del IVA y la necesidad de luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Ahora bien, las posibles cautelas del legislador no pueden dejar casi en vacío la aplicación de la técnica. Pues bien, para ello siguiendo la jurisprudencia del TJCE, tomada básicamente como después se verá por la Resolución 1/2000 de la DGT de 11 de octubre, se admite la deducción del IVA soportado cuando **la actividad económica se inicia, entendiendo por dicho inicio, el momento en que se han realizado ya determinados actos de ordenación de recursos inherentes a la actividad mercantil**. Los ejemplos de dichas actividades empresariales o profesionales antes del inicio de la actividad pasan por el correspondiente estudio de mercado, la adquisición de maquinaria y de bienes inmuebles, la recepción de servicios legales, etc. <sup>6</sup>.

La STJCE Breitsohl de 8 de junio de 2000, basándose en el principio de neutralidad del IVA, ha declarado que el derecho a deducir, una vez nacido, subsista aun cuando la Administración Tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará.

## II. CONCEPTO DE ÓRGANO JURISDICCIONAL EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 177 DEL TUE Y SU COMPATIBILIDAD CON LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

La cuestión prejudicial fue planteada por el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña lo que originó la reapertura de una vieja polémica sobre el carácter jurisdiccional o no de los Tribunales Económico-Administrativos <sup>7</sup> a los efectos del artículo 234 del TUE, (antiguo

---

<sup>5</sup> Cfr. 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).

<sup>6</sup> Cfr. SSTJCE Rompelman, de 14 de febrero de 1985 (C-268/83, Rec. 660 y ss.), Lennartz, de 11 de junio de 1991 (C-97/90, Rec. I-3795), INZO, de 26 de febrero de 1996 (C-110/94, Rec. I-857 y ss.) y, Breitshol, de 8 de junio de 2000 (C-400/98).

<sup>7</sup> La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 1990 consideró que los Tribunales Económico-Administrativos son «órganos jurisdiccionales» a los efectos previstos en el artículo 177 del Tratado de Roma, al concurrir en ellos las cinco condiciones esenciales para atribuirles dicho carácter.

artículo 177 del TCE) es decir, su competencia para poder interponer una cuestión prejudicial<sup>8</sup>, ya que el Abogado General rechazó tal carácter en sus conclusiones. Para saber si un órgano es jurisdiccional o no, el Tribunal de Justicia señaló una serie de criterios de necesaria concurrencia para determinar aquel carácter. Los criterios son cinco: origen legal; permanencia; jurisdicción obligatoria; procedimiento contradictorio; y decisión en Derecho<sup>9</sup>.

El Tribunal de Justicia realiza un examen de los Tribunales Económico-Administrativos para determinar el cumplimiento de dichos caracteres. Y así se observa como los Tribunales Económico-Administrativos se encuentran regulados por la Ley de modo permanente (apartado 34); están obligados a pronunciarse sobre las reclamaciones que se les plantean y constituyen una instancia obligatoria para acceder a la vía contencioso administrativa (apartado 35); el procedimiento ante ellos incluye trámites de alegaciones y prueba que aseguran su carácter contradictorio (apartado 37); deben resolver de modo motivado mediante la aplicación de normas jurídicas (apartado 38); y están dotados de independencia funcional frente a los servicios de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (apartado 39). En definitiva «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 234 del TUE (antiguo 177 del TCE)».

El Abogado General había encontrado algunas fallas en el sistema y por tanto rechazaba la consideración de órganos jurisdiccionales a los Tribunales Económico-Administrativos al entender que se carecía del requisito de contradicción, a lo que el Tribunal contestó que el hecho de que se pudieran presentar escritos de alegaciones y pruebas en apoyo de sus pretensiones ante los Tribunales Económico-Administrativos era suficiente para cumplir con el criterio.

Otro de los requisitos en los que el Abogado General se basaba para descartar el carácter jurisdiccional de los Tribunales Económico-Administrativos era la independencia, si bien el TJCE mantuvo que la separación funcional inserta en nuestro sistema tributario en la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y la resolución de reclamaciones económico-administrativas por otra, garantizan la su independencia y son considerados como órganos jurisdiccionales<sup>10</sup>. Adicionalmente, realizando una inmersión en la situación actual, otra cosa es la realidad

<sup>8</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Civitas, Madrid, 1988, págs. 239-240. Admitiendo, asimismo, la posibilidad de plantear cuestiones de inconstitucionalidad por los Tribunales Económico-Administrativos consúltese, A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución de ingresos indebidos por infracción del Derecho Comunitario», *Noticias de la Unión Europea* núm. 167, 1998, pág. 58, así como Carlos PALAO TABOADA, «Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 195, 1999, pág. 25.

<sup>9</sup> Cfr. STJCE de 17 de septiembre de 1997 (Dorsch Consult, C-54/96, Rec. I-4961, apartado 23) y la jurisprudencia allí citada.

<sup>10</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, «Legitimación de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestión prejudicial: STJCE 21 de marzo de 2000», *QF* 2000, págs. 8 y 9. P.M. HERRERA MOLINA, «La deducción del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas y la devolución de ingresos indebidos por quebrantamiento del derecho comunitario (Comentario a la STJCE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa, C-110/98 a C-147/98)», *Impuestos* núm. 21/2000, pág. 55. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La aptitud de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales (Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000)», *Noticias de la Unión Europea*, en prensa, pág. 8.

española en la aplicación de las normas tributarias, en donde se observa que la verdadera independencia de los Tribunales Económico-Administrativos deja, en ocasiones, mucho que desear. De todas las maneras, no debe caerse en la tentación de la crítica hacia una medida que resulta garantista para el contribuyente por muchas razones. En primer lugar, por economía procesal y ahorro de recursos y reclamaciones antes de llegar ante un órgano jurisdiccional propiamente dicho, y en segundo lugar, si de lo que se trata es de impartir justicia y si un Tribunal Económico Administrativo ya observa dudas sobre la compatibilidad de una norma tributaria con el Derecho comunitario, seguramente la contradicción puede ser más que evidente, como sucedía en el caso Gabalfrisa.

### III. LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO POR ACTIVIDADES PREVIAS A LA REALIZACIÓN REGULAR DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

#### 1. Las condiciones para el ejercicio del derecho a la deducción establecidas por la Ley española.

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, dispone que:

«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» [actualmente cuatro años] (apartado 1).

«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:

- 1.º 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.º 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» (apartado 5) .

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña planteó la posible contradicción entre esta norma y el artículo 17 de la Sexta Directiva, según el cual:

- «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».

La contradicción entre las dos normas se producía al condicionar el derecho a la deducción del IVA soportado, para luchar contra el fraude fiscal, al cumplimiento de determinados requisitos:

1. Presentación de una declaración previa al inicio de las actividades empresariales o profesionales.
2. Iniciar las actividades empresariales o profesionales dentro del plazo de un año a contar desde la presentación de la declaración.

La sanción del incumplimiento era la pérdida del derecho a la deducción, o cuando menos, con el retraso de su efectividad hasta el momento en que tenga el inicio de dicha realización habitual.

## **2. La incompatibilidad de las limitaciones temporales y formales con el ordenamiento comunitario.**

El problema con el que se encontró el TJCE gira en torno a si las operaciones realizadas con anterioridad al inicio de la actividad económica habitual forman parte o no de la misma, y por ende si dan derecho a la práctica de la deducción del IVA soportado. El Tribunal cuando



afronta este caso ya había tenido oportunidad de referirse a dicha cuestión en la **Sentencia Rompelman**, (C-268/83, Rec. p. 655) apartado 23, y en la de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), apartado 16. En ambas se señala 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 como actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades 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».

Asimismo hay que considerar que la legislación española establecía los requisitos de previa declaración al inicio de la actividad y comienzo de las actividades en un plazo de un año a contar desde la declaración, para la deducción de las cuotas de IVA soportado antes del inicio de la actividad. La razón que había llevado al Estado español ha mantener una posición tan beligerante en la admisión de la deducción de dichas cuotas se hallaba en los apartados 1 y 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva, en donde se contienen la obligación de los contribuyentes de declarar el inicio y cese de la actividad y la posibilidad de los estados miembros de aprobar medidas anti-fraude <sup>11</sup>.

Ante este argumento, el Tribunal precisa que esta regla no encuentra una excepción en el artículo 22.1 de la Sexta Directiva. Este precepto «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» (apartado 51).

Por si esto no fuera poco, el TJCE sigue diciendo 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 <sup>12</sup>. De nuevo el Tribunal de Justicia parece referirse al principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario.

<sup>11</sup> P. M. HERRERA MOLINA, «La deducción del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas y la devolución de ingresos indebidos por quebrantamiento del derecho comunitario (Comentario a la STJCE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa, C-110/98 a C-147/98)», *ob.cit.* M. LUCAS DURÁN, «La deducción del IVA soportado con anterioridad a la actividad: STJCE Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000 y reacción del Estado español», *QF*, en prensa, pág. 34.

<sup>12</sup> *Cfr.* la STJCE 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.

La Administración tributaria española llegados a este punto podría haberse planteado qué podría hacer para atajar el fraude fiscal al cercenar el Derecho comunitario las medidas previstas en el artículo 111 de la LIVA. Pues bien, 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 <sup>13</sup>.

#### IV. CONSECUENCIAS DE LA STJCE GABALFRISA

La Sentencia Gabalfrisa rechazó la validez de los procedimientos vigentes en la norma española debido a la oposición frente al Derecho comunitario (Sexta Directiva) de los requisitos formales y temporales para practicar la deducción de las cuotas del IVA soportado por empresarios y profesionales antes del inicio de las actividades. Como consecuencia de la Sentencia citada, la normativa española del IVA resulta inaplicable, y debe ser modificada por el legislador, que ya ha tomado una serie de medidas a través de la Resolución 1/2000, de 11 de octubre, de la DGT en donde se establecen los criterios para la interpretación de las normas vigentes hasta la modificación de las mismas a través de la Ley de Medidas Fiscales para el año 2001.

##### 1. Devolución de ingresos indebidos.

Mientras que no existan normas comunitarias sobre la devolución de impuestos nacionales percibidos indebidamente, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular los requisitos procesales destinados a garantizar la protección de los derechos de los contribuyentes como consecuencia de efecto directo del Derecho comunitario, siempre que dichos requisitos no sean menos favorables que los que deben reunir los recursos similares de carácter interno, ni se regulen de tal forma que resulte en la práctica imposible el ejercicio de los derechos <sup>14</sup>.

<sup>13</sup> SSTJCE Rompelman, apartado 24, e INZO, apartados 23 y 24, antes citadas.

<sup>14</sup> Cfr: STJCE Roquette frères, de 28 de noviembre de 2000, C-88/99, apartado 20 y la jurisprudencia allí citada.

El TJCE ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la devolución de ingresos indebidos por incumplimiento del Derecho comunitario <sup>15</sup>. Uno de los problemas habituales a la hora del análisis de la devolución de ingresos indebidos consiste en determinar el plazo para solicitarlos. Según el artículo 64 de la Ley General Tributaria (LGT), el plazo para la solicitud de la devolución de ingresos indebidos es de cuatro años, sin incluir naturalmente las distintas causas de interrupción de la prescripción que pueden alargar de manera considerable dicho plazo. En cualquier caso, el aspecto fundamental para poder solicitar la devolución de ingresos indebidos pasa por poseer el cauce procesal oportuno para poder atacar el acto administrativo de liquidación que devino firme. Lógicamente, si se ha tomado la cautela de impugnar el acto administrativo de liquidación se habrá ganado mucho, pero en muchas ocasiones no es lo habitual. Por ello, es preciso localizar el vehículo jurídico que nos permita obtener el reembolso. Pues bien, en estos casos, si la norma en la que se basa el acto administrativo ha sido declarada contraria al Derecho comunitario y se tiene la suerte de que el Tribunal <sup>16</sup> haya equiparado dicha contrariedad con la nulidad, entonces no se tendrá problema alguno de plazos para recuperar lo ingresado indebidamente.

Normalmente, el supuesto anterior no se va a producir y entonces el cauce que debe seguirse es el de la anulabilidad del artículo 154 de la LGT, como así ha sido mantenido por la doctrina y jurisprudencia <sup>17</sup>, por infracción manifiesta de Ley, entendiendo por dicha infracción, la que se produce por la existencia de jurisprudencia reiterada que indicaba cómo debía interpretarse una normativa y aún así se realizaba de forma diversa, por lo que se produce la infracción manifiesta de Ley <sup>18</sup>.

En atención a lo expuesto parece que la vía de la anulabilidad es la más oportuna, para ello, en el caso de que un empresario o profesional no haya llevado a cabo la deducción de las cuotas del IVA soportado antes del inicio de la actividad, éstos tendrán el plazo de cuatro o cinco años para realizar la deducción y solicitar la devolución en su caso. En otro caso, por ejemplo, porque

<sup>15</sup> Cfr. A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho Comunitario», *Noticias de la Unión Europea* núm. 167, 1998, pág. 41 y ss.

<sup>16</sup> STJ de Canarias (Sta. Cruz de Tenerife) de 20 de noviembre de 1996 ( JT 1332).

<sup>17</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, «Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación», *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 195/1999, págs. 23-26. A.J. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO, «Devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho Comunitario», **ob.cit.**, págs. 57-60. M. LUCAS DURÁN, *ob.cit.*, pág. 33.

<sup>18</sup> La jurisprudencia ha reconocido que un acto administrativo había sido dictado con infracción manifiesta de Ley cuando no se tiene en cuenta reiterada jurisprudencia al respecto que no dejaban duda sobre la interpretación del precepto (STJ de Valencia de 8 de junio de 1998, JT 1998\1007). En el mismo sentido, A. J. MARTÍN JIMÉNEZ y J. M. CALDERÓN CARRERO, *op.cit.* pág. 59. P. M. HERRERA MOLINA, «La deducción del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas y la devolución de ingresos indebidos por quebrantamiento del derecho comunitario (Comentario a la STJCE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa, C-110/98 a C-147/98)», *ob.cit.*, quien sostiene dicha interpretación con apoyo en la STJCE IN.CO.GE'90, de 22 de octubre de 1998 (asuntos acumulados C-10/97-22/97, Rec. I - 6307 y ss.) que postula con carácter general una obligación de interpretación judicial en favor del derecho a la devolución para evitar así que se haga prácticamente imposible el ejercicio del derecho reconocido por el Derecho comunitario. Véase asimismo las sugerentes ideas de M. LUCAS DURÁN, «La deducción del IVA soportado con anterioridad a la actividad: STJCE Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000 y reacción del Estado español», *QF*, pág. 34.

se ha interpuesto un recurso o una reclamación el plazo se habrá interrumpido y empezará contar desde que la Resolución o Sentencia sea firme, o bien porque haya habido una comprobación administrativa, el plazo se contará desde que viene firme el acto administrativo.

Otra posibilidad apuntada por la doctrina <sup>19</sup> es la de solicitar la devolución de lo ingresado indebidamente, cuando el plazo de prescripción del derecho hubiera transcurrido, a través del ejercicio de una acción de responsabilidad frente al Estado incumplidor. Para ello es necesario, entre otras cosas, que se haya producido una violación grave del Derecho comunitario, expresión que admite a su vez interpretaciones diversas <sup>20</sup>.

## 2. La aplicación a los terrenos, artículo 111.5 de la LIVA.

La Sentencia Gabalfrisa aquí analizada se pronunció exclusivamente sobre los supuestos en que el ordenamiento español 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 sancionando 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. No se analizó, en cambio, el supuesto de las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos, que sólo podrían 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 entendería que el derecho a la deducción nace en el momento en que se inicien las actividades indicadas (art. 111.5 de la LIVA). Es cierto, sin embargo, que el régimen de las deducciones en las adquisiciones de terrenos sí fue mencionado en los antecedentes de la Sentencia y que la distancia entre el régimen general y el que tiene que ver con la adquisición de terrenos es mínima. Por todo ello, la compatibilidad de dicha norma con la Sexta Directiva y con el principio de neutralidad es más que dudosa.

Parece ser que el fundamento de la especial deducción del IVA soportado por la adquisición de terrenos se encuentra en el artículo 18.2 de la Sexta Directiva <sup>21</sup>, ya que indica que «los

<sup>19</sup> MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, pág. 56.

<sup>20</sup> *Vid.* al respecto STJCE de 19 de noviembre de 1991, Francovich et al., asuntos C-6/90 y C-9/90, Rec. I-5403 y ss., así como STJCE de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Rec. I- 1029 y ss.

<sup>21</sup> *Cfr.* CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA Y DE LA HUCHA CELADOR, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario Español: incidencia y convergencia*, IEF, Madrid, 1990, pág. 306. R.FALCÓN Y TELLA, *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 318. F. J. QUILES BODÍ, «El derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad: análisis del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y de su adecuación a la normativa y jurisprudencia comunitaria» (y II), *ob. cit.*, págs. 12-13. P.M. HERRERA MOLINA, «La deducción del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas y la devolución de ingresos indebidos por quebrantamiento del derecho comunitario (Comentario a la STJCE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa, C-110/98 a C-147/98)», *ob. cit.* M. LUCAS DURÁN, «Deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad: STJCE Gabalfrisa, de 21 de mayo de 2000 y reacción del Estado español», *QF*, en prensa, pág. 20

Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el apartado 3 del artículo 4, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega». El artículo 4.3 de la Directiva citada afirma a tal efecto que «los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional, relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 [todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas] y en especial alguna de las operaciones siguientes:

- a) La entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan. (...)
- b) La entrega de terrenos edificables».

La normativa española parece no haber tomado la opción que da la Directiva de considerar sujetos pasivos a quienes de forma ocasional entregan de terrenos edificables. Otra cosa ocurre, sin embargo, cuando la norma considera empresarios (sujetos pasivos) a «quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente» [art. 5.1.e) de la LIVA].

El fundamento de esta medida restrictiva se encuentra en evitar el fraude en la aplicación de la deducción del IVA soportado, ya que parece más probable que el uso fraudulento de la deducción anticipada del IVA soportado se produzca en los supuestos de operaciones ocasionales que en el caso de las habituales <sup>22</sup>. Por tanto, la Sexta Directiva permite a los Estados miembros que obliguen a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales mencionadas a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.

Ahora bien, en este supuesto, el Estado español en el diseño de la legislación no tomó en cuenta que la opción que ofrece la Sexta Directiva a los Estados tiene que ver con la realización de actividades inmobiliarias ocasionales, pero nunca debe afectar a los empresarios que realizan la actividad empresarial inmobiliaria habitualmente, ya que estos últimos estarían fuera de la definición del artículo 18.2 de la Sexta Directiva.

La errónea transposición que realizó nuestro legislador (art. 111.5 de la LIVA) se concretaba en la prohibición de deducción inmediata de las cuotas soportadas en la adquisición de terrenos en cualquier caso, aun cuando el empresario lo haga en virtud de su condición de empre-

---

<sup>22</sup> Cfr. LA. MÁLVAREZ PASCUAL, «La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad económica (II)», *QF*, núm. 16/2000, pág. 54.

sario o constructor <sup>23</sup>, lo cual contraviene la Sexta Directiva y pondría en una peor situación al empresario constructor en relación con cualquier otro sujeto pasivo empresario o profesional por el mero hecho de adquirir terrenos <sup>24</sup>. Afortunadamente, la consideración de empresario ocasional inmobiliario no presentaba problemas para la deducción del IVA soportado por servicios o bienes adquiridos para la urbanización de un terreno. La normativa se destinaba exclusivamente sobre las cuotas soportadas en la adquisición del terreno.

No obstante todo lo anterior, si nos atenemos al contenido de la Resolución 1/2000 de la DGT y la nueva redacción prevista para el artículo 111.5 de la LIVA, quien tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar el desarrollo con carácter independiente de una actividad empresarial o profesional, y realice la adquisición de bienes o servicios destinados a la misma, tendrá derecho a deducir de inmediato las cuotas soportadas o satisfechas, incluidas las correspondientes a la adquisición de terrenos, sin necesidad de esperar al inicio efectivo de la realización de las operaciones que vayan constituir el objeto de la misma. Por ello, el Estado español tras el revés producido por la Sentencia que se comenta decidió no tomar la opción de limitar la deducción de las cuotas del IVA soportado en el caso de empresarios ocasionales, ni por supuesto tampoco en el caso de los habituales.

Puede darse el caso de que el interesado adquiera un terreno para construir e instalar en él su negocio, y que posteriormente no llegue a iniciar las operaciones gravadas porque los costes de construcción superen el importe presupuestado desbordando la capacidad financiera del sujeto. Es más, incluso en el ámbito de la construcción inmobiliaria parece ser posible que el interesado demuestre mediante elementos objetivos su intención de desempeñar la actividad económica con carácter habitual.

---

<sup>23</sup> La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), en consulta de 3 de noviembre de 1997 ha entendido que «la adquisición del inmueble con destino a la demolición y nueva edificación ha supuesto la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido por el transmitente que sea sujeto pasivo, debiendo haber informado del destino el comprador al vendedor. En estas condiciones, lo que el comprador adquiere en realidad es un terreno», por lo que la construcción adquirida tendría tratamiento de deducción a los efectos de posponer el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas. Con todo, tal retraso de la deducción de las cuotas del IVA soportado se ha venido atajando por medio del cobro de pagos anticipados con lo que la propia Administración consideraba iniciadas las actividades económicas y permitía ya deducirse el IVA soportado por la adquisición de terreno (consultas de la AEAT de 4 de septiembre de 1995, de la DGT de 14 de noviembre de 1995, de la AEAT de 27 de diciembre de 1995, o de la DGT de 3 de junio de 1996; sin embargo no se ha considerado el inicio de la actividad la cesión de los derechos a instalar determinadas vallas publicitarias en dicho terreno (Consulta de la DGT, de 9 de mayo de 1996). Citadas por M. LUCAS DURÁN, «La deducción del IVA soportado con anterioridad a la actividad: STJCE Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000 y reacción del Estado español», *ob. cit.*, pág. 21.

<sup>24</sup> Cfr. P.M. HERRERA MOLINA, «La deducción del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas y la devolución de ingresos indebidos por quebrantamiento del derecho comunitario (Comentario a la STJCE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa, C-110/98 a C-147/98)», *ob. cit.* M. LUCAS DURÁN, «La deducción del IVA soportado con anterioridad a la actividad: STJCE Gabalfrisa, de 21 de marzo de 2000 y reacción del Estado español», *ob. cit.*, pág. 21.

Llegados a este punto, resulta de todo interés la STJCE Breitsohl de 8 de junio de 2000 <sup>25</sup>. A modo de resumen de los hechos, en febrero de 1990, la Señora Breitsohl declaró ante los servicios municipales competentes la creación de un establecimiento industrial y comercial de venta y reparación de vehículos a motor y adquirió con exención del IVA, un terreno sin edificar, que debía constituir el emplazamiento de la actividad objeto de la declaración. En abril de 1990, encargó a un empresario la construcción en dicho terreno de un taller para la reparación de automóviles. Los trabajos de preparación del terreno comenzaron el mismo mes. Hacia mediados de mayo de 1990 habían concluido dichos trabajos, se habían realizado los cimientos y, en parte, estaba terminado el pavimento. El conjunto de las obras mencionadas ascendía a una cantidad que era la que en principio estaba destinada en su totalidad para la inversión inicial. Al ponerse de manifiesto un incremento que suponía un monto prohibitivo para Breitsohl, el banco se negó a financiar estos costes adicionales. El 22 de mayo de 1990, la empresa constructora interrumpió los trabajos a causa de la incertidumbre relativa a su financiación. La Señora Breitsohl consideró que ya no estaba en condiciones de completar el conjunto de las construcciones previstas en el terreno, ni de iniciar sus actividades. En su declaración-liquidación anual del IVA, correspondiente a 1990, la Señora Breitsohl declaró, como operaciones imponibles, las cantidades procedentes de la venta de partes de edificio y, como cuotas deducibles, las correspondientes a las facturas de notario, asesor fiscal y constructor. De ello resultaba un saldo a su favor importante.

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

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

---

<sup>25</sup> STJCE Breitsohl de 8 de junio de 2000 (Asunto C-400/98) Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Artículos 4, 17 y 28 de la Sexta Directiva 77/388/CEE - Condición de sujeto pasivo y ejercicio del derecho a deducción en caso de fracaso de la actividad económica proyectada, anterior a la primera liquidación del IVA - Entrega de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan - Posibilidad de limitar únicamente a los edificios, con exclusión del terreno, la opción por la tributación.

### 3. Cambio en la normativa española <sup>26</sup>.

Como no podía ser de otra manera, la Sentencia que se comenta supuso una cierta presión para la DGT que recibió un número importante de consultas de los contribuyentes para determinar cómo se debía aplicar esa Sentencia en relación con los artículos 111, 112 y 113 de la LIVA -Ley 37/1992, nueva redacción tras la Ley 13/1996 del artículo 111-.

<sup>26</sup> El Proyecto de Ley de Medidas Fiscales para el año 2001 contiene la que puede ser la redacción definitiva de los artículos que resultan afectados por la STJCE Gabalfrisa. El texto de dichos artículos quedaría como sigue: Capítulo II, Sección 1ª, Artículo 5,

Con efectos desde el 1 de enero del año 2001, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: Uno. El apartado dos del artículo 5 quedará redactado en los siguientes términos: «Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.» Dos. El artículo 93 quedará redactado de la siguiente forma: «Artículo 93. Requisitos subjetivos de la deducción. Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley. Dos. También podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley. Tres. El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos. Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.» Tres. El apartado tres del artículo 105 quedará redactado de la siguiente forma: «Tres. En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley. En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto». Cuatro. El artículo 111 quedará redactado de la siguiente forma: «Artículo 111. Deduciones de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes. Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, ini-



Fruto de esa presión fue la Resolución de 1/2000, de 11 de octubre de la DGT relativa al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los empresarios o profesionales con anterioridad a la realización por los mismos de las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de su actividad empresarial o profesional (BOE 4

cien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad. Dos. Las deducciones a las que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales. Tales deducciones se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 de esta Ley. Tres. Los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles en virtud de lo establecido en el presente artículo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 de esta Ley. Cuatro. Los empresarios que, en virtud de lo establecido en esta Ley, deban quedar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia desde el inicio de su actividad comercial, no podrán efectuar las deducciones a que se refiere este artículo en relación con las actividades incluidas en dicho régimen. Cinco. Los empresarios o profesionales que hubiesen practicado las deducciones a que se refiere este artículo no podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca por las actividades en las que utilicen los bienes y servicios por cuya adquisición hayan soportado o satisfecho las cuotas objeto de deducción hasta que finalice el tercer año natural de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de dichas actividades. La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior tendrá los mismos efectos que la renuncia al citado régimen especial. Seis. A efectos de lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 de esta Ley, se considerará primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aquél durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente». Cinco. El artículo 112 quedará redactado de la siguiente forma: «Artículo 112. Regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. Uno. Las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales. Dos. El porcentaje definitivo a que se refiere el apartado anterior se determinará según lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante el período a que se refiere el apartado anterior, así como el importe de las subvenciones a que se refiere el número 2.º del apartado dos de dicho artículo percibidas durante dicho período y con anterioridad al mismo. Tres. La regularización de las deducciones a que se refiere este artículo se realizará del siguiente modo: 1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, se determinará el importe de la deducción que procedería en aplicación del mencionado porcentaje: 2.º Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales practicadas conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de esta Ley 3.º La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar». Seis. El artículo 113 quedará redactado de la siguiente forma: «Artículo 113. Regularización de las cuotas correspondientes a bienes de inversión, soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. Uno. Las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley correspondientes a cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, una vez regularizadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo anterior, deberán ser objeto de la regularización prevista en el artículo 107 de esta misma Ley durante los años del período de regularización que queden por transcurrir. Dos. Para la práctica de las regularizaciones previstas en este artículo, se considerará deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión a efectos de lo dispuesto en el artículo 109, número 2.º de esta Ley, la que resulte del porcentaje de deducción definitivamente aplicable en virtud de lo establecido en el apartado uno del artículo 112 de esta misma Ley. Tres. Cuando los bienes de inversión a que se refiere este artículo sean objeto de entrega antes de la terminación del período de regularización a que se refiere el mismo, se aplicarán las reglas del artículo 110 de esta Ley, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 111 y 112 de la misma y en los apartados anteriores de este artículo.»

de noviembre de 2000). De manera loable aunque tardía, la DGT llevó a cabo la uniformidad necesaria para la interpretación de las normas vigentes antes de su expulsión del ordenamiento a través de la derogación por la Ley de Medidas Fiscales para el año 2001 <sup>27</sup>.

La primera consecuencia de esta Sentencia ha sido la necesidad de modificar la normativa española para ajustarla al ordenamiento tributario, circunstancia ya recogida por el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales para el año 2001, que incluye modificaciones relevantes sobre el particular - artículos 5.2, 93, 105.3, 111, 112 y 113 de la LIVA-. Como es sabido, la reforma de los artículos citados gira en torno al concepto de actividad económica y de inicio de dicha actividad, y es precisamente la modificación de dichas definiciones lo que produce la nueva redacción de dichos preceptos. Así pues se introduce en la normativa española la consideración de que las operaciones previas a la realización habitual de la actividad económica constituyen propiamente actividad empresarial o profesional, y, por tanto, dan derecho a la deducción y a la devolución en su caso, sin estar condicionado dicho derecho de manera sistemática a que se haya presentado una declaración expresa a tal fin antes de haber soportado dichas cuotas, y a que el inicio de la realización de las referidas operaciones se produzca en el plazo de un año, salvo prórroga concedida por la Administración, desde la presentación de tal declaración. No se consideró ajustado al Derecho comunitario que el incumplimiento de cualquiera de los mencionados requisitos comporte un retraso en el ejercicio del referido derecho hasta el momento en que se produzca el inicio en la realización de las citadas operaciones o la pérdida del derecho como sucedía en el supuesto de iniciar operaciones empresariales o profesionales.

En consecuencia, no resultan aplicables las previsiones en sentido contrario contenidas en los apartados uno, números 2.º y 3.º, y tres del artículo 93, y en los apartados uno y cinco del artículo 111, ambos de la Ley 37/1992. Como señala expresamente el Tribunal en el punto 47 de la citada Sentencia, quien tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar el desarrollo con carácter independiente de una actividad empresarial o profesional, y realice la adquisición de bienes o servicios destinados a la misma, tendrá derecho a deducir de inmediato las cuotas soportadas o satisfechas, incluidas las correspondientes a la adquisición de terrenos, sin necesidad de esperar al inicio efectivo de la realización de las operaciones que vayan a constituir el objeto de la misma e incluso cuando la propia Administración ya conoce desde la primera liquidación que no se iniciarán actividades económicas. Ahora bien, el nacimiento y ejercicio del referido derecho a deducir siguen estando condicionados al cumplimiento de los requisitos generales previstos en el Capítulo 1 del Título VIII de la Ley 37/1992 y, en particular, a los contenidos en la parte del artículo 111 que no resulta afectada por dicha Sentencia y en los artícu-

---

<sup>27</sup> Con anterioridad a la Resolución 1/2000 dictada por la DGT, se había propuesto por algunos autores la aplicación de la Sexta Directiva, como consecuencia del efecto directo de la misma. *Cfr.* L.A. MALVÁREZ PASCUAL, «La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad económica», (II), *QF* núm. 16/2000, pág. 47 y ss.

los 112 y 113. A este respecto, debe tenerse en cuenta que, según ha señalado el Tribunal, la adquisición de bienes y servicios efectuada con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional supone el inicio de tal actividad, aunque la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la misma se produzca con posterioridad. Por tanto, debe considerarse que, quien realiza dichas adquisiciones, tiene, por tal motivo y a partir de este momento, la condición de empresario o profesional a efectos del IVA (apartado 23 de la Sentencia del Tribunal de 14 de febrero de 1985 en el asunto 286/83; en lo sucesivo, Sentencia Rompelman). No obstante, para que ello sea así, es necesario que dicha intención se vea acompañada por la existencia de elementos objetivos que la confirmen (Sentencia Gabalfrisa, apartados 46 y 47). La jurisprudencia del Tribunal (apartados 10 y 21 de la sentencia de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90; en lo sucesivo, Sentencia Lennartz) ha señalado expresamente, entre otras posibles circunstancias a considerar a estos efectos, las siguientes:

- La naturaleza de los bienes o servicios adquiridos,
- el período transcurrido entre la adquisición de los mismos y su utilización en dichas actividades,
- el cumplimiento de los requisitos administrativos y contables exigidos a los empresarios y profesionales por la normativa reguladora del Impuesto.

En cuanto a la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos, la misma habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad a desarrollar. Sobre este particular, y como quiera que en la factura ha de aparecer la descripción de la operación en ella documentada, de su examen podrá inferirse la naturaleza del bien o servicio adquirido, y, de resultas, si es susceptible de un uso exclusivo o preferentemente empresarial o profesional.

Entre los requisitos administrativos y contables figura la obligación de presentar la declaración de carácter censal en la que se debe comunicar a la Administración tributaria el comienzo de la realización de adquisiciones de bienes y servicios y proponer el porcentaje provisional de deducción que corresponde aplicar a las cuotas soportadas o satisfechas. Esta declaración es la prevista en el número 1.º del apartado cinco del artículo 111 de la Ley 37/1992, en el artículo 28 de su Reglamento y en la letra b) del apartado 4 del artículo 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. La presentación de la misma es obligatoria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.1 de la Directiva 77/388/CEE, tal y como ha reconocido expresamente el Tribunal en el apartado 51 de la Sentencia Gabalfrisa.

No obstante, como se ha señalado con anterioridad, la presentación de la referida declaración censal no es condición necesaria para el ejercicio inmediato del derecho a deducir. Tampoco el mero incumplimiento de dicha obligación tiene como consecuencia el retraso en el ejercicio del derecho a deducir hasta el momento en que se produzca el inicio en la realización de las ope-

raciones que constituyen el objeto de la actividad, sin perjuicio de la posible consideración de tal incumplimiento como infracción tributaria simple según lo dispuesto en el artículo 78 de la LGT. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que los requisitos establecidos por el régimen de deducciones previas al inicio de la actividad, examinado por la Sentencia Gabalfrisa, tenían como objetivo valorar de forma simplificada, y una vez iniciadas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la intención del sujeto pasivo de afectar a su actividad empresarial o profesional los bienes y servicios adquiridos. Por tanto, deberá, razonablemente, presumirse que quien presentó la citada declaración censal tenía la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos con posterioridad a dicha presentación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, quedando así relevado de la obligación de probar dicha intención, sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de exigirle, en su caso, la aportación de otros medios de prueba <sup>28</sup>.

La llevanza en debida forma de los libros registros exigidos por la normativa del impuesto y, en particular, del libro registro de facturas recibidas y, en su caso, del libro registro de bienes de inversión es otro de los requisitos cuyo cumplimiento constituye una circunstancia objetiva a considerar a estos efectos. Por esta razón, y al igual que se ha apuntado en el último párrafo del apartado anterior, ha de presumirse que la adquisición de bienes o servicios debidamente anotada en los libros registros se ha efectuado con la intención de afectarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Además de las citadas circunstancias expresamente mencionadas por el Tribunal, podrá acreditarse la referida intención mediante otros elementos de prueba que sean relevantes como, por ejemplo, disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que sean necesarios para iniciar la actividad, la presentación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones por otros conceptos impositivos relacionados con aquella, etc.

Cuando no quede debidamente acreditado que los bienes y servicios se adquirieron con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, dichas adquisiciones no se considerarán realizadas por quien las efectuó actuando en condición de empresario o profesional a efectos del IVA. Por tanto, el mismo no tendrá derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de tales adquisiciones, ni siquiera en el caso de que posteriormente decida destinar los referidos bienes y servicios al ejercicio de una actividad empresarial o profesional (apartados 8, 9 y 10 de la Sentencia Lennartz, y apartados 22 a 26 de las conclusiones del Abogado General en ese mismo asunto).

---

<sup>28</sup> Cfr. Resolución 1/2000 de la DGT, párrafo 6.

## V. CONCLUSIONES

La existencia en la legislación del IVA española de una norma limitadora de las cuotas del IVA soportadas antes del inicio de las operaciones profesionales o empresariales respondía a una medida que trataba de evitar el uso fraudulento de las mismas. Como es sabido el principio de proporcionalidad se puede considerar como un principio con cierta tradición y raigambre en el ámbito de la jurisprudencia comunitaria. Pues bien, quizás se debería haber realizado *ex ante* un análisis sobre la aplicación del mismo en relación con la cláusula anti-abuso que se considera y, en su caso, comprobar si es ajustada o no al Derecho comunitario.

Si partimos de la premisa que para el TJCE el derecho a la deducción ha de garantizarse con carácter inmediato, y que las medidas adoptadas por los Estados miembros para asegurar la percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos, la limitación al derecho a la deducción no se encuentra justificada en cuanto existen otras vías menos gravosas para el contribuyente y que pueden llevar a los mismos resultados de evitar el fraude, como sería la oportuna comprobación de la administración mediante los mecanismos adecuados, sobre todo habida cuenta de los medios informáticos de que se dispone en la actualidad para automatizar las comprobaciones tributarias, o bien mediante la aportación de pruebas objetivas de la futura actividad inmobiliaria por cuyo motivo se dedujeron las cuotas del IVA soportadas en la adquisición del terreno, interrumpiéndose así, además, la prescripción de la deuda tributaria <sup>29</sup>.

Por fortuna, el legislador español ha abandonado la posición en la que se presumía la mala fe del empresario que trataba de deducir las cuotas del IVA soportado antes del inicio de la actividad, declarando suficiente la declaración censal y otros elementos objetivos que ilustran sobre la intención de quien se encuentra en esa situación, es suficiente incluso con esa intención sin que sea necesaria el inicio de las actividades - Sentencia Breitsohl-. Se ha pasado a controlar el posible fraude *ex post*, es decir, a través de la reclamación, con efecto retroactivo, de las devoluciones de IVA.

La reclamación del IVA devuelto por parte de la Administración se producirá, a tenor de las SSTJCE Rempelman e INZO, cuando se incumplan las condiciones requeridas al sujeto pasivo para recibir las devoluciones, entre las que se encuentra el hecho de ser sujeto pasivo del IVA -empresario o profesional-.

---

<sup>29</sup> Cfr: L.A. MALVÁREZ PASCUAL «La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad económica (II)», *ob. cit.*, pág. 54. Así lo ha reconocido también la DGT en la Resolución 1/2000 ya citada e, igualmente, nuestro legislador en el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales para 2001, que modifica el art. 111 de la LIVA modificando dicho precepto en este particular en el sentido de no excluir de la deducción inmediata a los empresarios inmobiliarios respecto de los terrenos adquiridos.

En cuanto a los elementos objetivos que tienen que demostrar la intención del sujeto pasivo de iniciar efectivamente las operaciones sujetas pueden considerarse como tales la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos, el período transcurrido entre la adquisición de los mismos y su utilización en dichas actividades o el cumplimiento de los requisitos administrativos y contables exigidos a los empresarios y profesionales por la normativa reguladora del impuesto. El mayor problema que planteará esta cuestión es la de la prueba, pero hay que entender junto con la DGT que quien presenta declaración censal tiene la intención de desarrollar una actividad empresarial o profesional, sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de exigirle, en su caso, la aportación de otros medios de prueba.

Por todo ello, consideramos que el sentido del pronunciamiento del TJCE era esperado y tan sólo es lamentable que en la situación actual todavía ha sido posible encontrar una norma tan claramente transgresora del principio de neutralidad del IVA consagrado como valor fundamental en la Sexta Directiva.