

JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID
FERNANDO SERRANO ANTÓN

*Profesores de Derecho financiero y tributario de la Facultad
de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*

Extracto:

EL estudio trata de analizar las recientes Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) que versan sobre la deducción de las cuotas del IVA soportado. El análisis comienza con la Sentencia Gabalfrisa, dada la reintroducción en nuestro régimen fiscal del IVA del debate relativo a la deducción de las cuotas de IVA soportado por actividades previas al inicio de una actividad económica. A continuación se pasa a examinar la STJCE Breitsohl al suponer un paso más en la aceptación definitiva de las cuotas del IVA soportado por operaciones efectuadas con el objeto de llevar a la práctica un proyecto de actividad económica. Al analizar esta sentencia no puede dejarse de estudiar la posibilidad de renunciar a la exención de IVA en los casos de entregas de terrenos y su operatividad cuando en los mismos se acompaña un edificio o parte del mismo.

Además, se hace referencia a la STJCE Ampafrance, en relación con unas liquidaciones tributarias complementarias giradas a unas sociedades francesas basadas en la exclusión del derecho a deducir del IVA los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos. Entendemos que la exclusión del derecho a deducir el IVA soportado en estos gastos es excesivo tal y como está redactado en nuestra normativa, de acuerdo a la doctrina sentada por dicha sentencia.

La influencia de estas sentencias en nuestro sistema fiscal es evidente y es por ello por lo que las traemos a colación. Las tres citadas culminan probablemente una tendencia para la ampliación del derecho a deducir de las cuotas del IVA soportado comenzada previamente por otras sentencias que también son objeto de análisis como Lennartz, INZO, Rompelman y Ghent Coal, entre otras. La tendencia entendemos que es acertada y ajustada a Derecho en tanto en cuanto es la única vía para alcanzar en plenitud la neutralidad del régimen que establece la Sexta Directiva.

Por último, se estudia la compatibilidad de las restricciones del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado con el argumento basado, según las Administraciones Tributarias, en la prevención y control del fraude fiscal.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La deducibilidad del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas.
- III. La deducibilidad del IVA soportado por operaciones efectuadas con el fin de llevar a la práctica un proyecto de actividad económica.
- IV. La imposibilidad de ejercitar la renuncia a la exención del IVA de manera parcial en el caso de la entrega de edificios o parte de los mismos y de la porción del terreno sobre los que éstos se levantan.
- V. Las limitaciones al derecho a deducir el IVA soportado ante la dificultad de determinar el carácter empresarial o profesional de los gastos realizados por el sujeto en el ejercicio de su actividad.
 1. La imposibilidad de establecer restricciones absolutas al derecho de los sujetos pasivos a deducir las cuotas de IVA soportado por parte de los Estados miembros.
 2. Los efectos de la Sentencia del TJCE en el ordenamiento tributario español.
- VI. El control y prevención del fraude fiscal en la deducción de las cuotas del IVA soportado.
- VII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La STJCE Gabalfrisa de 21 de marzo de 2000 -asuntos C-110/98 a C-147/98- reintrodujo en el régimen fiscal del IVA español un debate para la deducción de las cuotas de IVA soportado por actividades previas al inicio de una actividad económica. Lejos de haber quedado cerrada dicha discusión a través de la aprobación de la Resolución 1/2000, de 11 de octubre de la Dirección General de Tributos (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 de 4 de noviembre de 2000); y de la Ley 14/2000 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 30 de diciembre), cuyo artículo 5 modifica las cuestiones que impedirían con anterioridad la deducción de dichas cuotas del IVA; la STJCE Breitsohl, de 8 de junio de 2000, en el asunto C-400/98, ha supuesto un paso más en la aceptación definitiva de las cuotas del IVA soportado por operaciones efectuadas con el objeto de llevar a la práctica un proyecto de actividad económica. La diferencia entre aquella y esta sentencia estriba principalmente en que la primera trata de la deducción de las cuotas de IVA soportado antes del inicio regular de actividades, mientras que la Sentencia Breitsohl trata de la deducción del IVA soportado por operaciones tendientes a llevar a la práctica un *proyecto*, cuando ya se sabe de antemano que nunca se llegará a convertir en realidad. Consideramos conveniente poner de manifiesto el avance significativo que conlleva esta sentencia porque termina de dar un giro más en la perfección de la tan ansiada neutralidad del sistema transitorio del IVA en casos en los que no se han iniciado las actividades regulares.

Asimismo es objeto de análisis tras el estudio que realiza la Sentencia Breitsohl la posibilidad de renunciar a la exención de IVA en los casos de entregas de terrenos y su operatividad cuando en los mismos se acompaña un edificio o parte del mismo.

Por último, se hace referencia a la STJCE de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance -asuntos C-177/99 y 181/99-, en relación con unas liquidaciones tributarias complementarias giradas a dichas sociedades y basadas en la exclusión del derecho a deducir del IVA los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos. La influencia que estas sentencias en nuestro sistema fiscal es evidente y es por ello por lo que las traemos a colación.

Las tres citadas culminan probablemente una tendencia para la ampliación de las cuotas del IVA soportado comenzada previamente por otras sentencias que también son objeto de análisis como Lennartz, INZO, Rompelman y Ghent Coal, entre otras. La tendencia entendemos que es acertada y ajustada a Derecho en tanto en cuanto es la única vía para alcanzar en plenitud la neutralidad del régimen que establece la Sexta Directiva.

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

La STJCE Gabalfrisa 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 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 ¹.

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 continuada 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

¹ 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 LIVA -Ley 37/1992, nueva redacción tras la Ley 13/1996 del art. 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 de 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.

sujetas y no exentas ². 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 ³.

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 iría en contra de 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 de 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 de 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.

² Cfr. Rafael CALVO ORTEGA (dir.), *EL IVA en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, pág. 112 y ss. 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 de Madrid-UCM, Madrid, 1988, pág. 239.

³ 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. 1.419-1.421, 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. 1.025-1.026, y en «La deducción del IVA soportado en factura defectuosa o antes de iniciar las entregas de bienes y servicios», *JT* 1998-III, págs. 1.346-1.349. R. FALCÓN Y TELLA, «La deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de operaciones», *QF* n.º 19/1996, pág. 5 y ss. G. DE LA PEÑA VELASCO, «El derecho a deducir el IVA soportado por empresarios y profesionales antes del inicio de la actividad», *CISS comunicación* n.º 68/1989, pág. 38 y ss. 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* n.º 79, 1996, pág. 117 y ss. J. 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. 1.040 y ss. F. 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, pág. 9 y ss., (y II), *QF* 17/1997, pág. 9 y ss. F. SERRANO ANTÓN, «La deducción del IVA soportado por las actividades previas al inicio de actividades económicas. (Comentario a la STJCE Gabalfrisa de 21 de marzo de 2000)», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 214/2001, págs. 97-114.

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. Por tanto, se abre la dialéctica entre el principio de neutralidad ⁴ que ilumina a la aplicación del IVA y la necesidad de luchar contra los fenómenos antes citados. 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. ⁵.

El problema con el que se encontró el TJCE en el asunto *Gabalfrisa* radica en 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 Sentencias *Rompelman* ⁶ e *INZO* ⁷. 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».

⁴ Cfr. las Sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, rec. pág. 655, apartado 19, y de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, rec. pág. I-1, apartado 15.

⁵ Cfr. SSTJCE *Rompelman*, de 14 de febrero de 1985 (C-268/83, rec. pág. 660 y ss.), *Lennartz*, de 11 de junio de 1991 (C-97/90, rec. pág. I-3.795), *INZO*, de 26 de febrero de 1996 (C-110/94, rec. pág. I-857 y ss.) y *Breitshol*, de 8 de junio de 2000 (C-400/98).

⁶ Cfr. asunto C-268/83, rec. pág. 655, apartado 23.

⁷ Cfr. Sentencia *INZO*, de 29 de febrero de 1996, (C-110/94, rec. pág. I-857), apartado 16.

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 antifraude ⁸.

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» ⁹.

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 ¹⁰. De nuevo el Tribunal de Justicia parece referirse al principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario.

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 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

⁸ 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. J. BANACLOCHE PÉREZ, «Deducciones y devoluciones en el IVA», *Impuestos* n.º 2/1987, pág. 287 y ss.

⁹ *Cfr.*: Sentencia Gabalfrisa, apartado 51.

¹⁰ *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. pág. I-7.281, apartado 47.

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 ¹¹.

Fruto de la STJCE Gabalfrisa 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 de 4 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 ¹², que incluye modificaciones relevantes sobre el particular - arts. 5.2, 93, 105.3, 111, 112 y 113 LIVA-.

Como es sabido, la reforma de los artículos citados afecta 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 ¹³.

Ahora bien, el nacimiento y ejercicio del referido derecho a deducir siguen estando condicionados al cumplimiento de los requisitos generales previstos en el Capítulo I 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 artículos 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 ¹⁴. No obstante, para que ello sea así,

¹¹ SSTJCE Rompelman, apartado 24, e INZO, apartados 23 y 24, antes citadas.

¹² 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.

¹³ El TEAC había manifestado insistentemente la no deducción de las cuotas del IVA soportado antes del inicio regular de las actividades económicas. Consúltense, RRTEAC de 21 de septiembre de 1995, de 13 de febrero de 1997 y 13 de marzo de 1997 (*Normacef fiscal*). Cfr. F. SERRANO ANTÓN, «La deducción del IVA soportado por las actividades previas al inicio de actividades económicas. (Comentario a la STJCE Gabalfrisa de 21 de marzo de 2000)». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros n.º 214/2001, págs. 97-114.

¹⁴ Cfr. Sentencia Rompelman (asunto 286/83), apartado 23.

es necesario que dicha intención se vea acompañada por la existencia de elementos objetivos que la confirmen ¹⁵. La jurisprudencia del Tribunal ¹⁶ 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 ¹⁷.

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 operaciones 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 LGT -según lo establecido en el apartado 6 de la Resolución de la DGT 1/2000- ¹⁸. En cualquier caso, hay que tener en cuenta

¹⁵ Cfr. Sentencia Gabalfrisa, apartados 46 y 47.

¹⁶ Cfr. los apartados 10 y 21 de la STJCE Lennartz de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90.

¹⁷ Cfr. Sentencia Gabalfrisa, apartado 51.

¹⁸ Consideramos dudosa la aplicación del artículo 78 LGT, infracción simple por falta de declaración censal, cuando el sujeto pasivo ejercita su derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado a través de una declaración-liquidación sin previa declaración de inicio de actividad.

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 ¹⁹.

La llevanza en debida forma de los Libros Registro 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 Registro 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 aquélla, 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 ²⁰.

III. LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO POR OPERACIONES EFECTUADAS CON EL FIN DE LLEVAR A LA PRÁCTICA UN PROYECTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

La STJCE Breitsohl de 8 de junio de 2000, basándose en el principio de neutralidad del IVA, declaró que el derecho a deducir, una vez nacido, subsiste 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. El *Bundesfinanzhof* planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente art. 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpreta-

¹⁹ Cfr. Resolución 1/2000 de la DGT, párrafo 6.

²⁰ Cfr. apartados 8, 9 y 10 de la Sentencia Lennartz.

ción de los artículos 4, 17 y 28 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva²¹. Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Sra. Breitsohl y el *Finanzamt Goslar*, relativo a la deducción por la primera del IVA soportado por operaciones efectuadas con el fin de llevar a la práctica un proyecto de actividad económica. La Sra. Breitsohl solicitó un contrato de concesión a un fabricante de automóviles, que fue aceptado y así 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. Tras dichas tareas, se encargó a un empresario la construcción en dicho terreno de un taller para la reparación de automóviles. Los trabajos de preparación del terreno, los cimientos y el pavimento ascendieron a una cuantía que hacía prever un incremento más que notable en relación con el primer presupuesto barajado. Así las cosas, el banco se negó a financiar estos costes adicionales y la empresa constructora interrumpió los trabajos a causa de la incertidumbre relativa a su financiación. La Sra. Breitsohl consideró que ya no estaba en condiciones de completar el conjunto de las construcciones previstas en el terreno, ni de iniciar sus actividades, por lo que vendió el terreno y presentó su declaración-liquidación anual del IVA, de la que resultaba un saldo a su favor.

El *Bundesfinanzhof* se pregunta al plantear la cuestión prejudicial si la aplicación de los principios definidos en la Sentencia INZO, antes citada, se limita al supuesto en que la Administración Tributaria ya haya reconocido en una liquidación la calidad de sujeto pasivo sobre la base de la intención declarada por el empresario de realizar operaciones imponibles o si la Administración debe en todos los supuestos basar la imposición en la intención de realizar operaciones imponibles, aun cuando conste, desde el primer examen del expediente tributario, que no se realiza la actividad económica pretendida. El *Bundesfinanzhof* destaca, en primer lugar, que si fuera necesario, conforme al apartado 23 de la Sentencia INZO, antes citada, exigir que la intención declarada de iniciar operaciones gravadas fuera confirmada por elementos objetivos, cuando constase ya en el momento de la decisión sobre el derecho de deducción, que las operaciones imponibles proyectadas no se llevan a cabo en realidad, la Administración Tributaria debería tratar en el plano fiscal como empresas lo que sólo son meras intenciones y, en su caso, tomarlas en consideración en el procedimiento de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva²².

Tanto el Gobierno alemán como el helénico se opusieron a la posible deducción del IVA soportado en los casos en los que la actividad económica proyectada no se realizase. La alegación principal es la distinción de los presupuestos de hecho entre la Sentencia INZO y la que nos ocupa. En el

²¹ 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 IVA: base imponible uniforme -DO L 145, pág. 1; EE 09/01, pág. 54-. Sobre el particular, consúltese L. M. PÉREZ HERRERO, *La Sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997.

²² El artículo 20 de la Sexta Directiva señala que: 1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto: a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar; b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados (...).

caso de la Sentencia Breitsohl, dichas Administraciones insisten en que, como no se había reconocido la condición de sujeto pasivo del IVA cuando presentó la autoliquidación de IVA, no se violan los principios en los que se basa la Sentencia INZO:

- El principio de protección de confianza legítima.
- El principio de seguridad jurídica ²³.
- El principio de neutralidad ²⁴.

Esta posición parece basarse en que dado que no se realizan operaciones gravadas, no se tiene derecho a deducir el IVA soportado por los bienes y servicios. Entonces, los actos preparatorios sólo confieren a quien los realiza una condición de empresario y un derecho de deducción provisionales, subordinados a la condición suspensiva de la realización de operaciones gravadas. Si dichas operaciones no se llevan a cabo tras los actos preparatorios y ya no puede contemplarse su realización, la Administración Tributaria debe denegar de entrada tanto la condición de empresario, como la deducción del IVA ²⁵.

Una posición común a todas las Administraciones Tributarias (española en el caso Gabalfrisa, alemana en la Sentencia Breitsohl y francesa en el supuesto Ampafrance) consiste en negar el derecho a la deducción basando su argumentación en la incitación al abuso que otra postura pudiera crear. Así cuando se trata del derecho a la deducción del IVA soportado por operaciones previas al ejercicio regular de actividades económicas o bien por actividad económica proyectada, los Gobiernos se resisten a que la mera intención del empresario de realizar operaciones gravadas le confiera la condición de sujeto pasivo. La oposición a que un elemento volitivo, y no datos reales objetivamente controlables, suponga el nacimiento del derecho a la deducción, parece estar en el común denominador de algunas de las cuestiones prejudiciales planteadas por los Tribunales. La cuestión estriba en hacer entender a las Administraciones Tributarias que la intención puede ser controlada a través de elementos objetivos como se ha establecido en reiterada jurisprudencia del TJCE ²⁶, en los artículos 4 y 20 de la Sexta Directiva y en la Ley de Medidas Fiscales para 2001, aparte de la Resolución de la DGT 1/2000. Así pues, la condición de sujeto pasivo debe reconocerse a quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos y declarada con buena fe, 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. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme al artículo 17 y siguientes de la Sexta Directiva, a deducir de inmediato el IVA devengado o sopor-

²³ El principio de seguridad jurídica gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho, esto es, viene referido a un saber a qué atenerse o a una previsibilidad por parte del sujeto que interacciona con la Administración Tributaria. Cfr. C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 110 y ss.

²⁴ Cfr. S. RAMÍREZ GÓMEZ, *La jurisprudencia del TJCE en materia de IVA*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 170.

²⁵ Cfr. Sentencia Breitsohl, apartado 32.

²⁶ Cfr. Sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, rec. pág. I-1, apartado 17, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa, aún no publicada en la recopilación, apartado 47.

tado 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 ²⁷.

La razón se basa en el propio principio de neutralidad, mal usado por otra parte en la defensa de las Administraciones Tributarias alemana y helénica, ya que precisamente este principio impide que al empresario se le grave con el coste del IVA al realizar su actividad económica -sin posibilidad de deducirlo-, sin distinguir cuando se lleven a cabo los gastos de inversión. Dado que de otra manera no se podrían deducir las cuotas del IVA soportado por bienes de inversión antes del inicio de las actividades y, sí sería posible la deducción una vez iniciadas las operaciones regulares ²⁸.

Dado que el reconocimiento formal de la condición de sujeto pasivo sirve para no privar al mismo de su condición con retroactividad, salvo en casos de abuso o fraude, no existe condición de este tipo para que se produzca el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado en los primeros gastos de inversión. Por lo tanto, el derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones efectuadas para la realización de un proyecto de actividad económica subsiste 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 ²⁹. Sobre todo, además, cuando son circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo las que le impidieron utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción para la realización de las operaciones sujetas al impuesto, por lo que no existe ningún riesgo de fraude o abuso que pueda justificar una devolución posterior ³⁰.

En virtud de lo señalado por el artículo 111.dos LIVA, la cuantía de las deducciones practicadas antes del inicio de la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad se considerará provisional y está sometida a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 LIVA. Se trata de la aplicación de la regla de la prorrata que requiere la aplicación de un porcentaje definitivo, que es el resultado de comparar el importe total de las operaciones que dan derecho a la deducción del IVA con la suma total tanto de las operaciones que dan ese derecho como de las operaciones que resultan exentas. La regularización de las deducciones se efectuará teniendo en cuenta los cuatro primeros años del ejercicio de la actividad. El problema se plantea como consecuencia de la sentencia Breitsohl. Es decir, admitida la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado en las operaciones efectuadas para la realización de un proyecto de actividad económica, 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, la cuestión estriba en determinar cómo se va a llevar a cabo la regularización prevista en los artículos 112 y 113 LIVA, ya que el porcentaje de la prorrata aplicable será provisional y estará condicionado a la efectiva realización de actividades durante los siguientes cuatro períodos impositivos, lo que supone en la práctica, la imposibilidad de regularizar por la ausencia de actividad habitual (al no haberse iniciado las operaciones por el sujeto pasivo no es posible determinar la prorrata definitiva), al haber-

²⁷ Cfr. Sentencia Breitsohl, apartado 34.

²⁸ *Ibid.*, apartado 37.

²⁹ *Ibid.*, apartado 42 y Sentencia Ghent Coal, de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, apartado 19.

³⁰ Cfr. Sentencia Ghent Coal, apartado 22.

se frustrado la realización de actividades en su fase de proyecto. Dada la excepcionalidad de esta situación, entendemos que en estos supuestos sería aplicable la prorrata provisional previamente aceptada por la Administración tributaria, a no ser que la Administración o el contribuyente demostrasen que han cambiado las previsiones en virtud de las cuales se aceptó dicha prorrata provisional.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de julio de 2000 [*Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 214, pág. 408] mantiene una posición contraria a la línea del TJCE. Se trata de la negación de la deducción de las cuotas del IVA soportado antes del inicio de la actividad, aun cuando el contribuyente había puesto de manifiesto su voluntad de arrendar un edificio a través de carteles anunciadores y el encargo a una inmobiliaria para su alquiler. El Tribunal valenciano se basa en una cuestión formal para rechazar la deducibilidad del IVA soportado y es que había transcurrido el plazo de un año desde la presentación de la declaración previa de inicio. Como se ha expuesto, entendemos que esta sentencia sería contraria a la línea abierta por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tras su pronunciamiento en la Sentencia *Breitsohl*, dado el paralelismo de las situaciones.

IV. LA IMPOSIBILIDAD DE EJERCITAR LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA DE MANERA PARCIAL EN EL CASO DE LA ENTREGA DE EDIFICIOS O PARTE DE LOS MISMOS Y DE LA PORCIÓN DE TERRENO SOBRE LA QUE ÉSTOS SE LEVANTAN

En la citada Sentencia *Breitsohl* se hace mención igualmente a otra cuestión directamente relacionada con la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por los sujetos pasivos de este impuesto. En concreto, en esta oportunidad, se plantea ante el TJCE, para los casos en que se produce una entrega de una construcción y del terreno sobre el que se levanta, la posibilidad de que se ejercite la renuncia a la exención del IVA de manera diferenciada para los edificios y para el suelo sobre el que éstos se levantan ³¹.

En otras palabras, lo que se plantea ante el Tribunal es la posibilidad de que, en el supuesto de que se produzca una transmisión de un inmueble edificado, se ejercite la renuncia a la exención prevista por el artículo 20.Dos de la Ley del IVA para la edificación y, por el contrario, no se ejercite para el terreno sobre el que aquella se asienta.

Debe repararse en que un tratamiento unitario del terreno y de los edificios construidos sobre el mismo podría dar lugar a una tributación excesiva cuando, con carácter previo a la construcción de las edificaciones, el terreno edificable hubiera sido adquirido en régimen de exención.

Como señala el *Bundesfinanzhof* alemán al plantear cuestión prejudicial, en este caso, si se exige en su conjunto la entrega del terreno edificado, no sería posible deducir las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo, ni siquiera las soportadas para los trabajos de construcción, al entenderse que no se realizaron para las necesidades de operaciones gravadas. Por otra parte, si se renuncia a la exención

³¹ En general, sobre la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de terrenos consúltese CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELA 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.

en su totalidad en relación con el terreno edificado, permitiéndose entonces la deducción para los trabajos de construcción, ha de repercutirse el impuesto para el conjunto de lo entregado, a pesar de no haber podido deducir ningún impuesto en el momento de la compra del terreno edificable ³².

Para resolver esta cuestión es preciso determinar con carácter previo si resulta posible realizar, a efectos del IVA, una transmisión disociada de las construcciones y del terreno sobre el que éstos se asientan. Esta posibilidad es negada por el Tribunal que entiende, en base al artículo 4.3 a) de la Sexta Directiva relativo a «la entrega (...) de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan», que «a efectos del IVA, no pueden disociarse los edificios o partes de edificios y la porción de terreno sobre la que éstos se levantan» ³³.

De este modo, la renuncia prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, en relación con la exención que contiene el artículo 20.Uno.22 de esta Ley, deberá realizarse de manera unívoca respecto a las edificaciones y el terreno en el que se enclavan.

Como consecuencia de esta decisión del TJCE, se está admitiendo una doble imposición que ciertamente es contraria al principio de neutralidad en las operaciones empresariales o profesionales que persigue la normativa reguladora del IVA. No obstante, el Tribunal justifica dicha decisión en el mismo sentido que lo había hecho el Abogado General en sus conclusiones, amparándose en el hecho de que este riesgo de doble imposición «es inherente a un sistema como el establecido con carácter transitorio, al término del cual los Estados miembros deberán dejar de considerar exentas las entregas de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan» ³⁴.

No compartimos la decisión del Tribunal, que si bien aplica el principio de neutralidad en los supuestos antes citados y en los que veremos a continuación, no encuentra inconveniente en este supuesto para trasladar la carga tributaria derivada de las incongruencias de un régimen transitorio, que ante la falta de acuerdo de los Estados miembros se ha prorrogado durante 17 años.

V. LAS LIMITACIONES AL DERECHO A DEDUCIR EL IVA SOPORTADO ANTE LA DIFICULTAD DE DETERMINAR EL CARÁCTER EMPRESARIAL O PROFESIONAL DE LOS GASTOS REALIZADOS POR EL SUJETO PASIVO EN EL EJERCICIO DE SU ACTIVIDAD

1. La imposibilidad de establecer restricciones absolutas al derecho de los sujetos pasivos a deducir las cuotas de IVA soportado por parte de los Estados miembros.

En la trasposición de la Sexta Directiva realizada por los distintos Estados miembros de la Unión Europea a sus ordenamientos tributarios se contienen, con mayor o menor amplitud, determinadas medidas encaminadas a limitar la deducibilidad del IVA soportado por los distintos sujetos

³² Cfr. STJCE de 8 de junio de 2000, Breitsohl, (C-400/98), apartado 27.

³³ Cfr. *Ibid.*, apartado 50.

³⁴ Cfr. *Ibid.*, apartado 53.

pasivos de este impuesto. Estas normas de carácter interno vedan la posibilidad de deducir, a través de la correspondiente declaración-liquidación, las cuotas de IVA soportado como consecuencia de la adquisición de determinados bienes o la prestación de determinados servicios tales como los de hostelería, alojamiento, espectáculos, etc.

Dicha limitación se basa en el artículo 17.6 de la Sexta Directiva que contempla la posibilidad de que determinados gastos no generen el derecho a la deducción del IVA, por considerarse que no tienen un carácter estrictamente profesional³⁵. Se matiza, de esta manera, lo previsto en el apartado segundo de este mismo artículo que, de acuerdo con el principio de neutralidad que, como hemos visto, inspira este impuesto, establece la posibilidad de deducir el IVA soportado por los sujetos pasivos «en la medida que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas».

En este contexto, resulta obligado preguntarse acerca de la posibilidad de que la referida traba a la deducción del IVA soportado pueda tener un carácter absoluto. De no ser ajustada dicha limitación a la normativa comunitaria, debería tenerse en consideración, de alguna manera, el hecho de que los bienes o servicios recibidos por el sujeto pasivo, a los que nuestro legislador restringe el derecho a deducir, tengan lugar en el seno de la actividad económica desarrollada por aquél, permitiéndose, de este modo, la incorporación de las cuotas de IVA soportado por este concepto a la esfera del IVA deducible.

El TJCE ha dado respuesta a esta problemática a través de su reciente Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y otros, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, como consecuencia de dos cuestiones prejudiciales acumuladas planteadas por Tribunales administrativos franceses. Dichas cuestiones obedecen la trasposición de la Sexta Directiva que contiene el ordenamiento tributario francés que, de una manera más restrictiva que el español, limitaba el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado referidas a gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, circunstancia que conduce a los Tribunales administrativos de Nantes y Melun a solicitar al TJCE que se pronuncie sobre la necesidad de que se aplique el principio de proporcionalidad para determinar la deducibilidad de los gastos antes citados.

A este respecto, resulta necesario recordar que el TJCE había reconocido con anterioridad que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho comunitario³⁶. Para realizar dicho control de proporcionalidad será necesario analizar si las disposiciones que limi-

³⁵ Cfr. S. RAMÍREZ GÓMEZ, *El impuesto sobre el valor añadido*, Civitas, 1994, pág. 218. En concreto, la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

Es preciso recordar que, hasta el momento, no se han adoptado las normas comunitarias a las que hace referencia este artículo, al no haberse alcanzado un acuerdo en el seno del Consejo sobre el derecho a la deducción de dichos gastos.

³⁶ Cfr. Sentencia de 11 de julio de 1989, Schröder, 265/87, rec. pág. 2.237, apartado 21.

tan el derecho a deducir el IVA soportado por los sujetos pasivos «(...) son necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que persiguen y si afectan lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva»³⁷.

En el supuesto que se planteó ante el Tribunal se discutía la deducibilidad, de acuerdo con la Sexta Directiva, de determinados gastos en los que habían incurrido unas empresas francesas en el ejercicio de su actividad comercial, relativos a alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, deducibilidad que, como ya hemos visto, era negada por el legislador francés.

Al analizar esta cuestión el Tribunal comienza señalando que «el derecho a deducción establecido por en el artículo 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse»³⁸. No obstante, no debemos olvidar que el artículo 27 de la Sexta Directiva establece la posibilidad de que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, autorice a cualquier Estado miembro que lo solicite para que éste establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales³⁹. A lo anterior la norma añade que dichas medidas no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final.

La República Francesa hizo uso de esta facultad y solicitó al Consejo, mediante escrito de 13 de abril de 1989, que se le permitiera establecer una excepción a lo dispuesto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, a fin de introducir en su legislación una disposición que excluyera la deducción de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos. El Gobierno francés justificaba dicha medida, como no podía ser de otra manera, en que tenía como fin el evitar el fraude y las evasiones fiscales a que daría lugar la desgravación de unos gastos que constituyen intrínsecamente gastos de consumo final al ser difícil de desglosar la parte privada y la parte empresarial y profesional de los mismos, aun cuando se realicen en el contexto del funcionamiento normal de la empresa.

Como consecuencia de este escrito la Comisión adoptó la Decisión 89/487 mediante la que se autorizaba a la República Francesa a excluir la deducción del IVA soportado y de los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos. Sin embargo, excluía de dicha limitación determinados supuestos, lo que provocó la modificación de la normativa francesa del IVA.

³⁷ Cfr. Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y otros, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, aún no publicada en la recopilación, apartado 43.

³⁸ Cfr. *Ibid.*, apartado 34 y Sentencia del TJCE de 21 de noviembre de 1998, Comisión/Francia, 50/1987, rec. pág. 4.797, apartados 16 y 17. Asimismo, vid. S. RAMÍREZ GÓMEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA*, ob. cit., pág. 172 y ss.

³⁹ El TJCE ha indicado que «(...) todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tendrá derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, de conformidad con las normas que establece el artículo 17, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales. Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del artículo 17 de la Sexta Directiva y únicamente será válida si se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva o del apartado 5 de este mismo artículo». Cfr. Sentencia de 11 de julio de 1991, H. Lennartz, asunto C-97/90, apartado 35 (*Normacef fiscal*). Vid., asimismo, R. FALCÓN Y TELLA, «Comentario general de jurisprudencia», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 72, 1991, pág. 605.

De lo anterior se extrae que la normativa francesa que limita la deducción del IVA en los supuestos de gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos es fruto de la Decisión de la Comisión. Sin embargo, el TJCE no aprecia obstáculo alguno, aunque en el presente asunto la Comisión y el Consejo hubieran avalado la solicitud de las autoridades francesas, para enjuiciar la normativa nacional que regula las deducciones del IVA, señalando a estos efectos que «(...) la jurisprudencia del Tribunal de Justicia señala claramente que el Derecho derivado debe respetar los principios generales del Derecho comunitario y, en particular, el principio de proporcionalidad»⁴⁰.

En su sentencia, el Tribunal acepta el hecho indiscutible de que puede existir un riesgo de fraude o evasión fiscal que justifique el establecimiento de medidas especiales como la que permite establecer el artículo 27 de la Sexta Directiva. Sin embargo, puntualiza, y esto es lo importante, que «(...) dicho riesgo no existe cuando haya datos objetivos que indiquen que los gastos se efectuaron con fines estrictamente profesionales»⁴¹.

Lo anterior se fundamenta en el antes citado principio de proporcionalidad, considerando el Tribunal que «(...) no parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir *a priori* el derecho a la deducción del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema de IVA creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento nacional medios apropiados que no suponen tanto menoscabo de dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción de ciertos gastos»⁴².

La aplicación de dicho principio a las medidas encaminadas a limitar la deducibilidad del IVA, por los Estados miembros, supone un importante cambio de orientación en la reciente jurisprudencia del TJCE. En concreto, el Tribunal, en su Sentencia de 5 de octubre de 1999, había denegado la posibilidad de deducir el IVA soportado por la adquisición de determinados bienes como los vehículos de motor, basándose en que «(...) por su propia naturaleza, pueden ser utilizados exclusivamente para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal»⁴³.

En el mismo sentido, y refiriéndose a la deducibilidad de esta clase de gastos, se había pronunciado el Tribunal en su Sentencia de 18 de junio de 1998, al señalar que la disposición contenida en el artículo 17.6 de la Sexta Directiva «(...) autoriza a los Estados miembros a mantener normas nacionales que excluyan el derecho a deducir del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio elemento de la actividad del sujeto pasivo»⁴⁴.

⁴⁰ Cfr. Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y otros, asuntos acumulados C-177/99 y C- 181/99, aún no publicada en la recopilación, apartado 68.

⁴¹ Cfr. *Ibid.*, apartado 58.

⁴² Cfr. *Ibid.*, apartado 61.

⁴³ Cfr. Sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot Leasing y otros, asunto C- 305/97, apartado 25 (*Normacef fiscal*). Vid. asimismo, J. KAJUS, «Cases before the European Court of Justice», *International VAT Monitor*, vol. 11/2000, pág. 200 y ss.

⁴⁴ Cfr. Sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión /Francia, asunto C-43/96, apartado 18 (*Normacef fiscal*).

Se produce, según se ha visto, como consecuencia de la aplicación del principio de proporcionalidad, una importante modificación en el criterio mantenido en la anterior jurisprudencia del TJCE, circunstancia que obliga, a nuestro entender, a aquellos Estados comunitarios en los que en su ordenamiento interno estuviese limitada a efectos del IVA la deducibilidad de cualquier gasto de manera absoluta, sin que se permita la posibilidad de probar al sujeto pasivo la afección de un bien a su actividad empresarial o profesional o se establezca un método lógico para que se establezca la proporción en que dicho bien o servicio resulta afecto a la actividad, a la inaplicabilidad, en primer lugar, de las medidas vigentes y, en segundo lugar, a que ajusten su normativa de acuerdo con los criterios antes citados.

Por último, resta indicar que, de acuerdo con las competencias que tiene atribuidas, el TJCE no determina ningún método para establecer, por parte de los Estados que lo hubieran solicitado, de acuerdo con el artículo 27, las señaladas limitaciones a la deducibilidad del IVA; sin embargo, sí señala que, como mínimo, para respetar el mandato comunitario, debe otorgarse al sujeto pasivo «la posibilidad de acreditar la inexistencia de fraude o evasión fiscal a fin de acogerse al derecho a la deducción»⁴⁵.

2. Los efectos de la Sentencia del TJCE en el ordenamiento tributario español.

Como es sabido, el artículo 96 de la LIVA, en el mismo sentido que la normativa francesa, establece determinadas exclusiones y restricciones del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas por aquellos sujetos pasivos que adquieran o reciban alguno de los bienes, prestaciones o servicios enumerados a continuación⁴⁶:

- a) Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas y objetos elaborados total o parcialmente con oro y platino.
- b) Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- c) Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- d) Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados y terceras personas.
- e) Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración.

La limitación que se contiene en la Ley 37/1992 para cada uno de estos conceptos no tiene un carácter absoluto. El legislador permite, entre otros supuestos, la deducibilidad de ciertos gastos como los bienes y objetos publicitarios de escaso valor cuando se dediquen a la atención de

⁴⁵ Cfr. Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y otros, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, aún no publicada en la recopilación, apartado 62.

⁴⁶ Dicha limitación se refiere asimismo a los bienes y servicios complementarios a los mismos.

clientes, asalariados o a terceras personas y de los gastos relativos a viajes, hostelería y restauración ⁴⁷ cuando tuvieran la consideración de gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, una vez señalado lo anterior, debemos proceder a analizar si la normativa referida respeta el principio de proporcionalidad que debe informarla, según ha señalado el TJCE. Ya hemos visto que el TJCE no determina ningún método para la aplicación de dicho principio, sin embargo entendemos que la actual redacción del artículo 96 de la LIVA, en algunos supuestos, resulta contraria a la jurisprudencia estudiada.

En nuestra opinión, el hecho de que se establezcan determinadas medidas por parte del legislador, que permitan la deducibilidad de este impuesto en supuestos concretos, no implica que se esté dando, de manera suficiente, respuesta al principio de proporcionalidad exigido por el TJCE. No basta con que existan medidas complementarias que permitan la deducibilidad del IVA en estos supuestos, sino que es necesario que dichas medidas permitan delimitar el IVA soportado en la actividad empresarial o profesional a efectos de su deducción ⁴⁸, al tener vedado influir, salvo en proporciones desdéniables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final ⁴⁹.

De este modo, la normativa interna del IVA, cuando limite el derecho de deducción del impuesto, deberá ofrecer al sujeto pasivo, como mínimo, la posibilidad de que demuestre que los gastos en que ha incurrido estén directamente relacionados con la actividad realizada. Esto permitirá al contribuyente deducir las cuotas soportadas por el sujeto pasivo en la actividad, si bien, en determinados casos, se convertirá en una circunstancia extremadamente difícil de probar para éste.

En virtud de lo anterior, entendemos que, a efectos de introducir en la LIVA el principio de proporcionalidad, en supuestos que efectivamente pueden lugar al fraude por parte de los contribuyentes, debería aplicarse una norma similar a la contenida en el artículo 14 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que a efectos del Impuesto sobre Sociedades considera como gastos los habidos como consecuencia de relaciones públicas con clientes o proveedores, así como los realizados con respecto al personal de la empresa con arreglo a los usos y costumbres, los realizados directa o indirectamente para promocionar la venta de bienes y prestación de servicios y los que se hallen correlacionados con los ingresos.

⁴⁷ En torno a estos gastos *cfr.* ARTHUR ANDERSEN, Asesores legales y tributarios, «Impuesto sobre el Valor Añadido: deducibilidad de las cuotas soportadas por los gastos de manutención y estancia», *QF* n.º 13/1993, págs. 85-88.

⁴⁸ «(...) Resulta obligado constatar que pese, a las tres excepciones mencionadas en su artículo 1, apartado 2, la decisión 89/487 autoriza a la República Francesa a denegar a los agentes económicos el derecho a la deducción del IVA soportado por gastos cuyo carácter estrictamente profesional pueden demostrar. De ello se deduce que la aplicación del sistema de exclusión del derecho a la deducción autorizado por la Decisión 89/487 pueda dar lugar a una prohibición de la deducción del IVA soportado por las empresas por ciertos gastos profesionales, y en consecuencia a un sometimiento al IVA de ciertas formas de consumo intermedio, lo que resulta contrario al principio del derecho a la deducción del IVA que garantiza la neutralidad de dicho impuesto». Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y otros, asuntos acumulados C-177/99 y C- 181/99, aún no publicada en la recopilación, apartado 57.

⁴⁹ *Cfr.* artículo 27.1 de la Sexta Directiva.

De este modo, si el legislador acepta como deducibles estos gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, al entender que se encuentran efectivamente relacionados con la actividad, no encontramos inconveniente, tras la sentencia aquí estudiada, para considerar las cuotas de IVA derivadas de dichos gastos deducibles a efectos de este impuesto.

Para último, señalar que, por el contrario, entendemos que la limitación a la deducibilidad del IVA, contenida en el artículo 95.3 de la Ley reguladora de este impuesto, es acorde con la jurisprudencia del TJCE aquí estudiada.

VI. EL CONTROL Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADO

Como ya ha sido advertido, la resistencia de las Administraciones Tributarias a la concesión del derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IVA con anterioridad a la realización regular de actividades económicas tiene mucho que ver con la supuesta prevención del fraude fiscal. Efectivamente, las Administraciones mantienen que el control de un elemento volitivo es de difícil operatividad y la posibilidad de que la declaración previa realizada como manifestación de la voluntad de iniciar operaciones económicas sin que concurra buena fe es una variable muy pesada a la hora de considerar la concesión del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por las distintas Administraciones Tributarias europeas. Se trata de situaciones en las que el supuesto empresario manifiesta el inicio de una actividad económica sin que concurra ninguna intención de llevarla a cabo, tan sólo se busca la incorporación de bienes a su patrimonio personal, siendo en estos supuestos precisamente en los que resulta fundamental los sistemas de control establecidos en la Sexta Directiva y en las distintas legislaciones domésticas para situaciones fraudulentas.

Prácticamente todas las Sentencias del TJCE que se han ocupado del tema -Rompelman, INZO, Gabalfrisa, Breitsohl, Ampafrance- coinciden en los dos mecanismos más importantes para atajar los abusos que pudieren aparecer ⁵⁰:

- La reclamación con efectos retroactivos de las cuotas de IVA soportado indebidamente deducidas que incluso pueden dar lugar a una devolución de las mismas ⁵¹.
- El análisis de la concurrencia de elementos objetivos que determinen y confirmen la intención del sujeto pasivo, bien de realizar la actividad o bien de afectar los bienes y servicios adquiridos a su actividad.

⁵⁰ Sentencias, antes citadas, Rompelman, apartado 24, INZO, apartados 23 y 24, Gabalfrisa y otros, apartado 46 y Breitsohl, apartado 39.

⁵¹ En la Sentencia Ghent Coal, de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, se estudia como a través de una inspección de la Administración Tributaria se comprobó que Ghent Coal no había utilizado los terrenos de los que se trata para efectuar operaciones sujetas al impuesto, por lo que se exigió la devolución del IVA deducido así como el pago de una multa e intereses. *Cfr.* el apartado 10 de la citada sentencia.

La reclamación con efectos retroactivos ha sido y es el común denominador de la práctica totalidad de las sentencias citadas, encontrándose el origen en las Sentencias Rompelman⁵² e INZO⁵³. El fundamento de las citadas devoluciones es el incumplimiento de las condiciones en virtud de las cuales se le permite al sujeto pasivo deducirse las cuotas tributarias soportadas. En el caso de que el adquirente de bienes y/o servicios no lo haga en el seno de una actividad económica, el mismo no puede considerarse sujeto pasivo a efectos del IVA (no está adquiriendo en concepto de empresario o profesional) y por ello mismo, al tener carácter de consumidor final, deberá soportar la carga acumulada del impuesto indirecto como sujeto final de la cadena.

El principal problema con el que se encontrarán las Administraciones Tributarias será el de la prescripción, al disponer en el caso de la Administración Tributaria española de cuatro años -ex art. 64 LGT- para comprobar a través de los órganos de gestión tributaria o de la inspección si se han iniciado las actividades económicas que justificaron la deducción de cuotas tributarias y, en caso de que no se hayan iniciado tales actividades, indagar sobre las razones por las que ello no ha tenido lugar. Probablemente ésta fuera la intención última del sistema de prórroga anual previsto en el artículo 111.5 LIVA, aunque fue declarado incompatible con la Sexta Directiva. Ello, obviamente, interrumpiría la prescripción en las condiciones previstas por la normativa tributaria⁵⁴, abriendo un nuevo plazo de cuatro años para exigir el ingreso siempre que no opere, a su vez, el instituto de la caducidad. A efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción todo parece indicar que empieza a contar el plazo desde que nace el derecho a la deducción, en el supuesto de desafectación de un bien, será precisamente ese momento a partir del cual hay que entender que comienza el plazo de prescripción para solicitar la devolución de las cuotas del IVA soportado indebidamente deducidas, así como de la responsabilidad de las consiguientes sanciones.

La segunda de las medidas a adoptar radica en la demostración por elementos objetivos de la intención del sujeto pasivo de iniciar operaciones económicas⁵⁵. La jurisprudencia del Tribunal⁵⁶ 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.

⁵² Cit., apartado 24.

⁵³ Cit., apartados 23 y 24.

⁵⁴ Artículos 66.1 a) LGT y 23 y 29 LDGC.

⁵⁵ Concretamente, la intención del sujeto pasivo como requisito que permita la deducción de las cuotas de IVA soportado con anterioridad a la realización habitual de operaciones sujetas viene contenido en la modificación realizada a los artículos 93 y 111 LIVA por la Ley de Medidas Fiscales para el año 2001.

⁵⁶ *Cfr.* los apartados 10 y 21 de la STJCE Lennartz de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90.

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. Hay que, razonablemente, presumir 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 ⁵⁷.

La llevanza en debida forma de los Libros Registro 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.

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 aquélla, etc. ⁵⁸.

No podemos dejar de mencionar la importancia del principio de proporcionalidad a la hora de admitir el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. No nos parece ajustado a la normativa comunitaria, la posición del legislador al no contemplar, por definición y como medio para atajar el fraude fiscal, la deducción de las cuotas soportadas de IVA que se refieren a los gastos de alimentación, bebidas, tabaco, espectáculos y otros de representación. Sobre todo, cuando no se le da la posibilidad al sujeto pasivo del IVA de demostrar la directa relación de dichos gastos con la

⁵⁷ Cfr. Resolución 1/2000 de la DGT, párrafo 6.

⁵⁸ Por lo que respecta al riesgo de abuso alegado, procede recordar 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.

actividad económica realizada. Si se quiere dar respuesta al principio de proporcionalidad, bastaría con otorgar a este tipo de gastos el mismo tratamiento que reciben el resto de cuotas soportadas de IVA, para ser consideradas deducibles por la Ley 37/1992 ⁵⁹.

VII. CONCLUSIONES

La tendencia observada en las SSTJCE, aquí analizadas (Rompelman, INZO, Ghent Coal, Gabalfrisa, Breitsohl y Ampafrance, principalmente) demuestra la aceptación por dicho órgano jurisdiccional de la deducción de las cuotas del IVA soportado en los casos no sólo de gastos incurridos con anterioridad al inicio de actividades económicas, sino también la deducción de las cuotas del IVA en los casos de proyecto de actividad económica, incluso cuando éste nunca llega a materializarse.

Asimismo, el Tribunal, basándose en el principio de proporcionalidad, acepta el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado como consecuencia de determinados gastos incurridos en el ejercicio de la actividad (gastos de representación, alimentos, espectáculos, etc.), que hasta el momento había sido negado por los legisladores de los distintos Estados miembros ante el riesgo de fraude por parte de los contribuyentes.

La admisibilidad del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en las circunstancias descritas, obligará a las Administraciones Tributarias de los distintos Estados miembros a realizar un mayor esfuerzo en el control y prevención del fraude fiscal, esfuerzo merecido si lo que se pretende es realizar con plenitud el tan ansiado principio de neutralidad.

⁵⁹ Hasta el conocimiento al que han tenido acceso los autores no les consta que el Estado español haya solicitado a través del procedimiento establecido en el artículo 27 de la Sexta Directiva, la autorización para establecer medidas especiales que, con el objeto de evitar fraudes o evasiones fiscales, limiten la deducibilidad de tales gastos. En caso de que no hubiese sido concedida por el Consejo la aplicación de dicha medida, la normas contenidas en el artículo 96 LIVA serían contrarias al principio de neutralidad y por ende a la Sexta Directiva de acuerdo con lo señalado por el Tribunal en su Sentencia de 11 de julio de 1991, asunto Lennartz, antes citada. No obstante, aun en el caso de que se hubiese solicitado dicha autorización, como hemos visto, la norma sería igualmente contraria al principio de proporcionalidad, en virtud de la Sentencia Ampafrance, antes citada.