

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 11 de julio de 1996 *

1. La Hof van Cassatie de Bélgica plantea al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme¹ (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. La cuestión prejudicial tiene por objeto fijar el contenido y el alcance del derecho a deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportadas por una empresa industrial con motivo de ciertas inversiones efectuadas para el acondicionamiento de unos terrenos que no llegaron a ser destinados a la finalidad inicialmente prevista.

3. La pregunta dirigida al Tribunal de Justicia es la siguiente:

«¿Debe interpretarse el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva del Consejo, de

17 de mayo de 1977, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en el sentido de que el derecho a deducir subsiste por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las inversiones que, en un principio, se destinaban a ser utilizadas por la empresa pero que por causas ajenas a la voluntad de ésta nunca fueron efectivamente utilizadas?»

Los hechos y el procedimiento del litigio principal

4. El auto de reenvío se limita a exponer, de modo muy sucinto, como hechos relevantes del litigio, únicamente los tres siguientes:

a) la sociedad NV Ghent Coal Terminal (en lo sucesivo, «Ghent Coal») compró en 1980 unos terrenos en la zona portuaria de Gante;

b) la empresa ejecutó sobre dichos terrenos obras de inversión e inmediatamente dedujo el IVA en su declaración correspondiente al período de 1 de enero de 1981 a 31 de diciembre de 1983;

* Lengua original: español.

¹ — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

c) a iniciativa de la ciudad de Gante, el 1 de marzo de 1983, Ghent Coal permutó los terrenos comprados y, debido a dicha permuta, nunca utilizó las obras de inversión que había ejecutado.

de construcción, otro estudio sobre las características físicas del suelo, así como la instalación de un cable de alta tensión y operaciones de allanamiento de terreno. El importe de estos trabajos superó los 50 millones de BFR.

5. El auto de reenvío admite que no existe debate entre las partes sobre el hecho —admitido por la sentencia dictada en apelación— de que «los bienes de inversión se destinaban normalmente a alojar actividades imponibles, y la recurrida no previó ni planeó de antemano la permuta, que le resultó inevitable en su explotación e incluso constituyó para ella un caso de fuerza mayor económica».

9. El día 1 de marzo de 1983 las autoridades municipales de Gante impusieron a Ghent Coal la permuta de los referidos terrenos, en parte ya acondicionados, por otros pertenecientes al municipio. Ghent Coal recibió, asimismo, una indemnización adicional.

6. El análisis de los diversos documentos aportados por las partes en el litigio principal permite conocer, además, otros hechos y el desarrollo del procedimiento seguido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, extremos de interés para la mejor comprensión del litigio que paso a describir sumariamente.

10. Ghent Coal, que durante los ejercicios fiscales de 1981, 1982 y 1983 había deducido 9.354.677 BFR como cuotas del IVA soportadas en relación con los gastos efectuados para el acondicionamiento de los terrenos, fue requerida por la administración tributaria belga para que le reintegrara el importe de tales deducciones que, a juicio de dicha administración, no le correspondían.

7. Ghent Coal, que había decidido ampliar sus instalaciones portuarias, compró en 1980 diversas parcelas de terreno en Imsakkerlaan, a lo largo del muelle petrolero de Gante, para construir sobre ellas una terminal carbonífera y una planta de envasado de carbón.

11. En septiembre de 1984 Ghent Coal y la administración tributaria firmaron un acuerdo, o acta de conformidad, en el que la empresa se comprometía a pagar la suma de 9.379.000 BFR en concepto de cuota del IVA (más intereses y multa). El pago fue llevado a cabo, por compensación con otros créditos a favor de Ghent Coal, el 31 de enero de 1985.

8. Ghent Coal comenzó los trabajos necesarios para la citada construcción, a cuyo fin efectuó determinados gastos de inversión que consistieron, especialmente, en la realización de un estudio previo a cargo de una empresa

12. Ghent Coal consideró, más tarde, que el reembolso efectuado había sido contrario a derecho, al igual que el acuerdo pactado con la administración tributaria. Por ello, el día 10 de marzo de 1986 reclamó a la administración belga, la devolución de 2.751.085 BEF, cantidad que, a su juicio, le correspondía deducir por los gastos de inversión realizados, una vez efectuada la correspondiente regularización.

13. Habiendo obtenido una respuesta negativa de la administración tributaria, Ghent Coal reclamó aquella cantidad ante el *Rechtbank van eerste aanleg* (juzgado de primera instancia) de Gante. Su reclamación fue desestimada mediante la sentencia de 4 de abril de 1990, al considerar dicho órgano jurisdiccional que las partes en litigio habían quedado válidamente vinculadas por la transacción pactada entre ambas en septiembre de 1984.

14. Formulado recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, la *Hof van beroep* (tribunal de apelación) de Gante la revocó mediante su sentencia de 26 de octubre de 1992, por estimar que el acta de conformidad o acuerdo pactado no eran válidos en derecho, tratándose de deudas tributarias que sólo pueden ser determinadas por aplicación de los preceptos legales. A juicio del tribunal de apelación, el derecho a la deducción fue correctamente ejercitado y la demanda de Ghent Coal debía ser estimada. Condenó, en consecuencia, a la administración tributaria a devolverle la cantidad de 2.751.085 BFR.

15. El día 23 de febrero de 1993 el Abogado del Estado belga recurrió en casación la sentencia de la *Hof van beroep*. En el curso del proceso de casación la *Hof van Cassatie* ha decidido plantear la cuestión prejudicial.

Las normas comunitarias aplicables

16. El IVA, en cuanto impuesto aplicado a las entregas de bienes o prestaciones de servicios, trata de ser un impuesto general sobre el consumo, exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

17. El impuesto se exige, en cada transacción, aplicando a la base (el precio de los bienes o de los servicios gravados) el tipo impositivo correspondiente, previa deducción del importe de las cuotas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

18. El principio de la deducción permite, pues, que el sujeto pasivo deduzca, de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones que haya efectuado, las cuotas que haya soportado al adquirir bienes o recibir servicios, unos y otros en el marco de la explotación de una actividad económica. La Sexta Directiva contiene en su Título XI (artículos 17 a 20) las normas reguladoras² de este mecanismo de deducción.

2 — Las normas originarias fueron inicialmente establecidas por la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), especialmente su artículo 11.

19. Según el apartado 1 del artículo 17 de la Sexta Directiva: «El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

20. Según el apartado 2 del artículo 10: «El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios [...]»

21. El apartado 2 del artículo 17 dispone:

«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;

[...]

22. El apartado 1 del artículo 20 se refiere a la regularización de las deducciones practicadas, en los siguientes términos:

«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 [...]

23. El apartado 2 del artículo 20 establece normas específicas para la regularización de las deducciones relativas a los bienes de inversión:

«En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes.»

Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta diez años.»

24. Por último, el apartado 3 del artículo 20 contempla la situación de los bienes de inversión que se hayan transmitido durante el período de regularización.

La formulación de la cuestión prejudicial

25. El auto de reenvío gira sobre un término clave (la «subsistencia» del derecho a deducir el IVA) que, aplicado al caso de autos, contiene una cierta dosis de ambigüedad. La Hof van Cassatie, al preguntar si la deducción «subsiste» en el caso de inversiones destina-

das a bienes que posteriormente no son utilizados, implícitamente parece admitir que tal derecho había nacido ya,³ refiriéndose la duda tan sólo a su eventual continuidad en el tiempo.

26. Las alegaciones de las partes varían, sin embargo, sobre el contenido del reenvío prejudicial. Para Ghent Coal, la redacción dada por la Hof van Cassatie a la pregunta implica, en efecto, que el derecho a la deducción había ya nacido: así lo demostraría el hecho de que la Hof van Cassatie no hubiera hecho suya la redacción que proponía el Estado belga en el recurso de casación.⁴ La cuestión prejudicial distinguiría, pues, el nacimiento del derecho a deducir, de un lado, y su subsistencia posterior, de otro.

27. El enfoque del Gobierno belga es diferente: a su juicio, la no utilización de las obras de inversión llevadas a cabo por Ghent Coal, determina que «la deducción deba ser rechazada *ab initio*, de una sola vez, y por todo su importe». En otras palabras, nunca habría nacido, jurídicamente, el derecho a deducir.

3 — El verbo «subsistir», en sus variadas acepciones, implica que algo o alguien previamente existente permanece, perdura, se mantiene, continúa su vida, a pesar de las eventuales circunstancias adversas o del transcurso del tiempo.

4 — La formulación propuesta era: «¿Debe interpretarse el artículo 17 [...] en el sentido de que el derecho a la deducción *nace y subsiste* cuando las inversiones [...] no han sido efectivamente utilizadas?» (sin cursiva en el original).

28. El problema se acentúa al combinarlo con el mecanismo de la revisión o regularización⁵ de las deducciones. La regularización es, precisamente, el mecanismo mediante el cual la Sexta Directiva (artículo 20) permite introducir cambios ulteriores en las deducciones practicadas.

29. La norma comunitaria dispone que las deducciones inicialmente practicadas por los sujetos pasivos han de ser regularizadas cuando se demuestre que fueron superiores o inferiores a las que jurídicamente correspondían, o cuando con ulteriores modificaciones en los elementos determinantes de su cuantía.

30. Podría pensarse, en principio, que la Hof van Cassatie, al interrogar sobre la «subsistencia» del derecho a deducir, quiere saber si es posible aplicar, o no, al caso de autos, el procedimiento de regularización de las deducciones, dado que tal procedimiento parece ser, justamente, el previsto por la Sexta Directiva, para modificar las deducciones ya realizadas. Ninguna de las dos partes en el litigio principal propugna, sin embargo, este enfoque.

5 — El término normalmente empleado es el de «regularización», con preferencia al de «revisión».

31. Según el Gobierno belga, «no se puede confundir el rechazo *ab initio* del derecho a la deducción, con la regularización de la deducción del IVA» y, dado que el derecho a la deducción no ha llegado a tener existencia en este caso, no procede hablar de la regularización de semejante deducción.

32. Ghent Coal, por su parte, afirma que la cuestión de la regularización ni ha sido objeto de litigio entre ambas partes ni ha sido planteada a la Hof van Cassatie. Tal cuestión, por tanto, debería ser excluida del marco del proceso entre dichas partes. Sin embargo, partiendo de la base de que la deducción inicial fue conforme a derecho, y de que los acontecimientos ulteriores privaron a las inversiones de su destino proyectado, Ghent Coal propone que el Tribunal de Justicia responda a la Hof van Cassatie afirmando la posibilidad, en principio, de regularización bajo los límites y condiciones determinados por la Sexta Directiva.⁶

33. Por mi parte, considero que la respuesta del Tribunal de Justicia a la Hof van Cassatie debe ceñirse, esencialmente, a los propios términos de la pregunta formulada, que no aluden de modo directo —aunque tampoco los excluyen— a los problemas de la regularización.

6 — Ello no impide a Ghent Coal afirmar que, tratándose de un caso de «fuerza mayor económica», equiparable a la destrucción o pérdida de los bienes (hipótesis prevista por la Sexta Directiva como un caso extraordinario que excluye la regularización), la deducción originaria se habría convertido en definitiva, lo que le permitiría incluso «reclamar en otro proceso el reembolso íntegro del IVA que en su momento dedujo y que más tarde devolvió al Estado belga, cuando éste se lo reclamó».

34. Analizaré, por tanto, en primer lugar, los requisitos necesarios para generar el derecho a deducción de los gastos empresariales efectuados a fin de poner en marcha el proyecto de Ghent Coal. Tal análisis se extenderá a la incidencia que, sobre el derecho a la deducción, pueda tener el abandono del proyecto inicialmente previsto.

35. En segundo lugar, si el resultado de dicho análisis fuera —como parece a primera vista— favorable a la existencia del derecho a deducción, me plantearé hasta qué punto la utilidad de la respuesta del Tribunal de Justicia se vería incrementada al analizar, además, los problemas de regularización de las deducciones.

El derecho a la deducción

36. En la dinámica del IVA, la deducción de cuotas regulada por el artículo 17 de la Sexta Directiva se convierte en pieza clave del sistema. De su regulación depende que las cuotas soportadas por las empresas no les supongan carga fiscal alguna y se respete, con ello, el principio de neutralidad que está en la base del IVA, impuesto sobre el consumo final y no sobre las fases económicas previas. Sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas, éstas se convierten en un coste fiscal más para las empresas, distorsionando el principio de neutralidad.

37. La deducción de las cuotas soportadas es posible en la medida en que los bienes o servicios correspondientes (esto es, aquellos cuya adquisición o afectación determina el derecho a la deducción) se adquieran y utilicen por el sujeto pasivo para realizar, a su vez, operaciones integradas en el ámbito de su actividad económica.⁷

38. Basta, pues, con que los bienes o servicios sean adquiridos y utilizados por una empresa, en el marco de una actividad económica, para que las cuotas del IVA pagadas o devengadas sean susceptibles de deducción. Cuando el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva emplea los términos «utilizar [los bienes y servicios]» para las «necesidades de sus propias operaciones» quiere subrayar que la utilización ha de tener como destino, precisamente, la actividad empresarial, no otro tipo de actividades diferentes.

39. Ello no implica, sin embargo, que siempre y en todo caso haya de conseguirse de modo efectivo el fin u objetivo al que tiende la normal utilización de los bienes adquiridos o de los servicios recibidos. Es, por el contrario, perfectamente posible que determinadas operaciones empresariales, para cuya realización se adquirieron bienes o servicios, se frustren ulteriormente. No por ello

⁷ — Esta afirmación debe ser matizada cuando el sujeto pasivo adquiere y dedica dichos bienes o servicios a operaciones exentas, pues en tal caso no nace el derecho a la deducción y él mismo se convierte, por así decirlo, en «consumidor final», sin posibilidad de deducir la cuota tributaria. En tal supuesto, pues, el sujeto pasivo debe soportar la totalidad del IVA que le haya sido repercutido por los agentes económicos anteriores (esto es, por quienes le hayan suministrado los productos o los servicios) y no puede deducirlo, hablando en términos estrictamente jurídicos. Se encuentra, por tanto, en la misma posición que los consumidores finales, verdaderos contribuyentes del IVA.

desaparece el derecho a la deducción de la cuotas soportadas.

42. En cuanto al alcance del derecho a deducir las cuotas devengadas, la sentencia Lennartz se remite a la sentencia Rompelman para reiterar:

40. Los términos en que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre las deducciones en el IVA y, concretamente, las consideraciones de las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman;⁸ de 11 de julio de 1991, Lennartz,⁹ y de 29 de febrero de 1996, Inzo,¹⁰ creo que son suficientes para resolver el caso de autos. Considero, por ello, necesario transcribir algunas de tales consideraciones antes de analizar su aplicación a este caso.

«[...] las actividades económicas a que se refiere el apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva pueden consistir en varios actos consecutivos, como lo sugiere el propio texto del apartado 2 de ese mismo artículo. Dentro de estos actos, las actividades preparatorias como, por ejemplo, la adquisición de los medios de producción deben ser calificadas de actividades económicas en el sentido de dicho artículo».¹²

41. La sentencia Lennartz comienza por recordar: «En virtud del apartado 1 del artículo 17 de la Sexta Directiva, que lleva por título “nacimiento y alcance del derecho a deducir”, el derecho a deducir el IVA nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan sólo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir. Con arreglo al apartado 2 del artículo 17, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal, utilice los bienes para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, estará autorizado para deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas.»¹¹

«[...] un particular que adquiere bienes para una actividad económica en el sentido del artículo 4, lo hace como sujeto pasivo, aun cuando los bienes no se utilicen inmediatamente para tales actividades económicas».¹³

43. Por consiguiente, precisa la sentencia Lennartz, la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte

8 — Asunto 268/83, Rec. p. 655.

9 — Asunto C-97/90, Rec. p. I-3795.

10 — Asunto C-110/94, Rec. p. I-857.

11 — Apartado 8.

12 — Apartado 13.

13 — Apartado 14.

hacer, de las mercancías únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores.¹⁴

44. Más recientemente, el Tribunal de Justicia ha resuelto en la sentencia Inzo, antes citada, una cuestión prejudicial planteada por otro órgano jurisdiccional belga (Rechtbank van eerste aanleg de Brujas) que presenta grandes afinidades con la de autos.

45. En el asunto Inzo se trataba de determinar si una empresa que había adquirido determinados bienes de equipo y encargado un estudio sobre la rentabilidad de un proyecto de construcción de una planta desalinizadora (entregas de bienes y prestación de servicios por las que pagó el IVA) podía o no deducir las cuotas pagadas,¹⁵ a pesar de que ulteriormente abandonó el proyecto sin iniciar la actividad prevista, debido a la

existencia de problemas de rentabilidad y a la retirada de algunos inversores.

46. En la sentencia Inzo, el Tribunal de Justicia recuerda que ya había declarado (sentencia Rompelman) que incluso los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de una empresa pueden ser considerados como actividades económicas con arreglo al artículo 4 de la Sexta Directiva y que, en este contexto, la administración fiscal debe tener en cuenta la intención declarada de la empresa.

47. Acto seguido, la sentencia afirma que cuando la administración tributaria ha considerado como sujeto pasivo del IVA a una sociedad que ha declarado su intención de iniciar una actividad económica que da lugar a operaciones sujetas al Impuesto, la realización de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista puede ser considerado como una actividad económica con arreglo al artículo 4 de la Sexta Directiva, aun cuando dicho estudio tenga el objeto de examinar en qué medida es rentable la referida actividad.

48. A juicio del Tribunal de Justicia, de ello se sigue que, si se cumplen estos mismos requisitos, el IVA satisfecho por un estudio de rentabilidad puede en principio deducirse, conforme al artículo 17 de la Sexta Directiva,

14 — Apartado 15

15 — Más que de deducción *stricto sensu* se trataba de obtener la devolución de las cuotas satisfechas, a lo que inicialmente accedió la administración fiscal, con arreglo al artículo 76 del Código belga sobre el IVA. Al comprobar más tarde, con motivo de una inspección fiscal, que Inzo no había realizado ninguna operación sujeta al impuesto, la administración fiscal le reclamó la devolución del IVA que la empresa había recuperado. Inzo impugnó esta reclamación ante el Rechtbank van eerste aanleg, con apoyo en la doctrina formulada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Rompelman.

incluso si, posteriormente, se ha decidido, a la vista de los resultados de dicho estudio, no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas.¹⁶

49. En coherencia con los fundamentos jurídicos transcritos, el Tribunal de Justicia contesta a las cuestiones prejudiciales planteadas en el asunto Inzo afirmando que:

— cuando la administración tributaria ha considerado como sujeto pasivo del IVA a una sociedad que ha declarado su intención de iniciar una actividad económica que da lugar a operaciones sujetas al Impuesto, el encargo de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista puede ser considerado como una actividad económica con arreglo a dicho artículo, aun cuando dicho estudio tenga el

objeto de examinar en qué medida es rentable la actividad prevista, y de que,

— salvo en el caso de situaciones fraudulentas o abusivas, la condición de sujeto pasivo no puede serle retirada a dicha sociedad con efecto retroactivo, cuando, a la vista de los resultados del mencionado estudio, se haya decidido no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas al Impuesto.

La aplicación de esta doctrina al caso de autos

50. Trasladando la doctrina de las sentencias Rompelman, Lennartz e Inzo al caso de autos, pocas dudas caben de que la tesis de Ghent Coal —sostenida también por la Comisión y, con ciertos matices, por el Gobierno alemán— sobre el derecho a deducción está mejor fundada que la del Gobierno belga.

51. En efecto, si las condiciones para el derecho a la deducción deben apreciarse en el momento en que el impuesto es exigible, Ghent Coal gozaba de aquel derecho cuando adquirió, con destino a sus actividades empresariales, determinados bienes y servicios, unos y otros gravados con el IVA. En

16 — La sentencia apoya esta conclusión en dos principios:
a) el principio de seguridad jurídica, que impide que los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos dependan de hechos, de circunstancias o de acontecimientos producidos con posterioridad a su reconocimiento por la administración tributaria. De ello se deduce que, a partir del momento en que esta última le ha concedido, basándose en la información facilitada por la empresa, la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos;
b) el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Otra interpretación de la Directiva, afirma el Tribunal de Justicia, podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al Impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones impositivas. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas.

GHENT COAL TERMINAL

ese momento los agentes económicos correspondientes (proveedores, o vendedores en general) le hicieron soportar un IVA que, para garantizar la neutralidad fiscal del tributo según los términos de la Sexta Directiva, Ghent Coal tenía derecho a deducir, como efectivamente hizo.

52. En otras palabras, cuando Ghent Coal adquirió los terrenos de Imsakkerlaan, contrató los servicios de otras empresas para estudiar su acondicionamiento y realizó sobre ellos determinadas obras de inversión, con destino a la construcción de una terminal carbonífera, tenía derecho a deducir, del IVA devengado en sus operaciones, el IVA que, según las facturas correspondientes, le había sido repercutido por razón de la realización de aquellas obras y la recepción de aquellos servicios.

53. Era irrelevante, para el nacimiento del derecho a deducir, que el proceso de urbanización y acondicionamiento de los terrenos para levantar la central de carbón, necesariamente lento, no hubiera aún culminado en la fecha en que las autoridades municipales de Gante impusieron la permuta de los terrenos. Lo importante, a efectos del IVA, es que las cuotas que fueron satisfechas a medida que se recibían los bienes o servicios, pudieron, igualmente, ser deducidas en el período temporal correspondiente.

54. La condición para que nazca el derecho a la deducción del IVA es que los bienes

adquiridos y los servicios recibidos lo sean en el marco de la actividad empresarial del sujeto pasivo, esto es, con la finalidad de ser incorporados a su actividad económica.

55. De conformidad con la doctrina que contienen las sentencias ya citadas, Ghent Coal podía deducir el IVA satisfecho al comprar los bienes o pagar los servicios relativos a la construcción de la central carbonífera, en la medida en que:

- a) no es necesario que los bienes y servicios adquiridos en el curso de las operaciones preparatorias al desarrollo de una actividad sean inmediatamente utilizados para operaciones sujetas al IVA (sentencia Rompelman), sin que exista duda alguna sobre la finalidad perseguida por Ghent Coal con tales adquisiciones, vinculadas directamente al desarrollo de su actividad empresarial;
- b) en rigor, ni siquiera es necesario que tales bienes y servicios sean utilizados para llevar a cabo operaciones ulteriores, sujetas al IVA, cuando se hayan adquirido en el curso de las fases previas al desarrollo de una actividad prevista que, más tarde y por razones legítimas, no llega a ser operativa (sentencia Inzo);
- c) queda excluida, en este caso, toda sospecha de fraude o abuso, puesto que Ghent Coal se vió, en la práctica, obligada de modo inevitable a desistir de su iniciado

proyecto de construcción, por exigencias de una administración pública que actuaba en el ejercicio de sus funciones.

cepto que establece el sistema de regularización de las deducciones *a posteriori*.

56. La conclusión que se deriva de todo lo expuesto es que, a tenor del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, una empresa, como Ghent Coal, tiene derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y de la prestación de servicios correspondientes a obras de inversión destinadas, en un principio, a ser utilizadas para su actividad empresarial pero que, por circunstancias ulteriores ajenas a su voluntad, nunca fueron efectivamente utilizadas.

La eventual regularización de las deducciones practicadas

57. En los puntos 28 a 32 de estas conclusiones he expuesto las tesis de las dos partes del litigio principal sobre el tratamiento de la eventual regularización de las deducciones, cuestión que, a juicio de Ghent Coal, sería ajena a aquel litigio, en cuanto que ni ha sido sometida a la Hof van Cassatie ni planteada por dicho tribunal en el marco de este reenvío prejudicial.

58. Es cierto que la cuestión prejudicial se limita a solicitar la interpretación del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, sin contener referencias al artículo 20, pre-

59. El mecanismo de cooperación instituido por el artículo 177 del Tratado CEE permite, no obstante, al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional de reenvío los elementos de interpretación de las normas de derecho comunitario que estime aplicables al caso, incluso si el juez nacional no se ha referido de modo expreso a alguna de ellas.

60. Difícilmente podría admitirse que la regularización es ajena al problema suscitado en el litigio principal: de hecho, la solicitud dirigida por Ghent Coal a la administración belga para obtener la devolución de 2.751.085 BFR, así como su demanda de 27 de marzo de 1987 ante el juez de primera instancia, cuantifican esta cifra como la debida por los gastos de inversión realizados, una vez efectuada la correspondiente regularización.¹⁷

61. Tampoco podría afirmarse que el problema sea ajeno al recurso de casación: como argumento de éste, el abogado del Estado belga alega que el tribunal de apelación cometió un error de derecho al afirmar, entre otras consideraciones, que el derecho a la

17 — La demanda en primera instancia, tras afirmar la procedencia del derecho a la deducción, añade: «en todo caso, esta deducción está sujeta a regularización en virtud del artículo 48 del Código del IVA, que dispone la revisión cuando se han producido variaciones en los elementos tomados en consideración para el cálculo de las cuotas deducibles, y del artículo 10.4 del Real Decreto n.º 3».

deducción había nacido y que el único correctivo que procedía era el de la regularización.¹⁸

62. Por lo demás, tanto la Comisión en sus observaciones¹⁹ ante el Tribunal de Justicia como Ghent Coal en las suyas²⁰ proponen una respuesta a las cuestiones prejudiciales que incluya, de modo expreso, la afirmación de la posibilidad de regularización.

63. En mi opinión, esta es la postura más razonable. Si la respuesta del Tribunal de Justicia se limitara a mantener la aplicabilidad de la deducción, sin otros matices, podría inducir a confusión, ya que sólo abordaría una parte del problema (la validez de la deducción originaria) pero no éste en su conjunto.

18 — La sentencia del tribunal de apelación afirmaba: «en la medida en que, *a posteriori*, aparece producida una modificación de los factores determinantes del cálculo de la deducción, como ocurría en el caso de autos, puesto que a consecuencia de la permuta no se podía ya cumplir la finalidad normalmente asignada a los referidos bienes, el único correctivo posible es la regularización, tal como prevé el artículo 48 del Código del IVA y precisa el ya citado Real Decreto nº 3, artículos 6 y 10».

19 — La Comisión mantiene, por una parte, que subsiste el derecho a la deducción del IVA soportado por aquellas inversiones inicialmente destinadas a su utilización en la empresa, también cuando ésta no ha podido, a pesar suyo, utilizarlas posteriormente; por otra parte, añade que «en todo caso, procede regularizar, en la medida y en las condiciones previstas por el apartado 3 del artículo 20 de la Sexta Directiva, las deducciones efectuadas en los supuestos de entregas, exentas de IVA, de bienes de inversión durante el período de regularización».

20 — Ghent Coal propone que el Tribunal de Justicia responda a la cuestión prejudicial afirmando, en primer lugar, la validez de la deducción sobre las inversiones destinadas a una actividad empresarial que tenga por objeto operaciones sujetas. A su juicio, la respuesta del Tribunal de Justicia debería añadir que «si se demuestra que tales inversiones han perdido ulteriormente su destino y, en consecuencia, no han sido nunca efectivamente utilizadas en la empresa, debe procederse, en principio, a una regularización en los límites y bajo las condiciones determinadas por la Sexta Directiva. El hecho de que las inversiones hayan perdido su destino y, en consecuencia, no hayan sido nunca efectivamente utilizadas, por causas ajenas a la voluntad de la empresa, no puede afectar a la legalidad de la deducción ya efectuada, sino, todo lo más, a la posibilidad de regularizar dicha deducción.»

64. Sería conveniente, pues, que la sentencia contuviera una referencia expresa a la posibilidad de regularizar la deducción inicial, debido a la existencia de circunstancias ulteriores sobrevinidas que han afectado a los factores tomados en cuenta para establecer aquella deducción.

65. Sin embargo, no creo que la respuesta del Tribunal de Justicia deba ir, sobre este extremo, mucho más allá de la remisión al artículo 20 de la Sexta Directiva. En concreto, no creo que deba terciar en la polémica sobre el alcance concreto de la regularización (número de años a tomar en cuenta, posible exención de la entrega de terrenos según la legislación belga, diferente régimen aplicable a las entregas de bienes de inversión y a los servicios recibidos, normas aplicables en los casos de bienes de inversión transmitidos durante el período de regularización, etc.).

66. Una respuesta que entrara en el análisis detallado de tales cuestiones desbordaría, a mi juicio, los términos en que se ha solicitado la interpretación del Tribunal de Justicia por la vía de la remisión prejudicial. Para mantener la congruencia con lo pedido y, a la vez, facilitar otros elementos de juicio basados en normas comunitarias a las que no se ha referido el juez nacional, basta, en este caso, con indicar que el artículo 20 de la Sexta Directiva dispone cómo han de regularizarse las deducciones válidamente efectuadas.

Conclusión

67. Propongo, por tanto, al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por la Hof van Cassatie del siguiente modo:

«El apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, permite a una empresa deducir las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y de la recepción de servicios correspondientes a obras de inversión destinadas, en un principio, a ser utilizadas para su actividad empresarial pero que, por circunstancias ulteriores ajenas a su voluntad, nunca fueron efectivamente utilizadas. La regularización de tales deducciones ha de llevarse a cabo en los términos previstos por el artículo 20 de la mencionada Directiva.»