

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. F.G. JACOBS

presentadas el 28 de octubre de 2004¹

1. La presente petición de decisión prejudicial del Højesteret danés (Tribunal Supremo) se refiere a las circunstancias en que una persona que tiene en arrendamiento unos locales en los que anteriormente desarrollaba una actividad económica que ahora ha cesado puede seguir siendo considerada sujeto pasivo a efectos del IVA para el arrendamiento que subsiste, con derecho a deducir como tal el impuesto soportado en los gastos relativos a los locales.

I. Marco legislativo

2. La esencia del sistema de IVA se establece en el artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA;²

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios 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.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

3. Conforme al artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA,³ están sujetas a IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4. En el artículo 4, apartado 1, se establece que serán considerados sujetos pasivos quienes realicen una actividad económica,

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

3 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

cualesquiera que sean los fines o resultados de esa actividad. Con arreglo al artículo 4, apartado 2, son actividades económicas «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales», junto con «la explotación de un bien [material o inmaterial] con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». El artículo 4, apartado 3, prevé que «los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2».

se genera o no el derecho a deducir en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

7. Para el presente asunto, presenta cierta pertinencia la jurisprudencia⁴ según la cual siempre que una persona tiene la intención, confirmada por pruebas objetivas, de iniciar una actividad económica y adquiere bienes y servicios iniciales sujetos a gravamen para ello, ha de ser considerada un sujeto pasivo que actúa como tal y con derecho a deducir inmediatamente el IVA sobre los bienes y servicios adquiridos para realizar dichas operaciones sujetas a gravamen, sin tener que esperar a que se inicie la explotación efectiva del negocio e incluso si de hecho no comienza.

5. Los elementos esenciales del derecho a deducir se establecen en el artículo 17 de la Sexta Directiva. El artículo 17, apartado 2, dispone que «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor: el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo». Según el artículo 17, apartado 1, dicho derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

8. El Tribunal de Justicia todavía no se ha pronunciado sobre la situación «simétrica» en la que un sujeto pasivo ha cesado una actividad económica pero sigue adquiriendo bienes gravados en relación con las obligaciones asumidas para tal actividad.

9. No obstante, el Tribunal ha declarado que, al menos cuando un negocio que realiza operaciones impositivas se transmite como

6. El Tribunal de Justicia ha analizado en varias ocasiones las cuestiones relativas al uso de los bienes y servicios gravados «con el fin de» realizar operaciones sujetas a gravamen y, por tanto, a las circunstancias en que

⁴ — Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655); de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857); de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95 Rec. p. I-1); de 21 de marzo de 2000, Gabalfria y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577); de 8 de junio de 2000, Schloßstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279), y de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321).

empresa en funcionamiento, los costes soportados por el transmitente por los servicios adquiridos para efectuar la transmisión forman parte de los gastos generales del negocio antes de la transmisión, de modo que el IVA sobre dichos servicios es en principio deducible de su impuesto repercutido.⁵

10. En Dinamarca, la versión pertinente del apartado 3 de la Momslov (Ley del IVA)⁶ define «sujeto pasivo» como «cualquier persona física o jurídica que realice por cuenta propia una actividad económica».

11. La práctica de las autoridades tributarias danesas se estableció en las Momsvejledning (Directrices del IVA) de 2001. Los casos en los que las autoridades tributarias consideran que una persona física o jurídica realiza una actividad económica son los que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

II. Hechos, procedimiento y alegaciones

12. I/S Fini H (en lo sucesivo, «Fini H») es una sociedad constituida para la explotación

de un restaurante, que se llevó a cabo en unos locales arrendados. El arrendamiento, de diez años de duración, había de permanecer vigente hasta julio de 1998 sin posibilidad de resolución por ninguna de las partes y una vez transcurrido ese plazo podía ser resuelto, previa notificación, por cualquiera de las partes. El restaurante cerró en julio de 1993, a raíz de lo cual los locales quedaron sin utilizar.

13. Al parecer, Fini H pretendió resolver el arrendamiento pese a sus condiciones, pero el arrendador no se mostró de acuerdo, ya que los únicos arrendatarios que pudieron encontrarse o bien no estaban dispuestos a pagar la misma renta o bien no aceptaban las condiciones de Fini H de hacerse cargo de las instalaciones. El arrendador habría aceptado otro arrendatario siempre que Fini H pagara la diferencia entre las dos rentas. Fini H no estaba dispuesta a hacerlo y de hecho continuó como arrendataria hasta que expiró el arrendamiento.

14. Tras el cese de la explotación del restaurante, los dos socios persiguieron por separado sus intereses comerciales pero la sociedad como tal siguió estando registrada a efectos de IVA y presentaba declaraciones en las que se recogían las deducciones del impuesto soportado sobre rentas, calefacción, electricidad y la cuota fija telefónica de ese local, que seguían abonándose. Dado que no había ventas y por tanto no existía impuesto repercutido que declarar, Fini H percibía devoluciones netas.

5 — Véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), especialmente apartados 35 y ss.; y de 29 de abril de 2001, Faxworld (C-137/02, Rec. p. I-5547), apartado 39.

6 — En el Reglamento consolidado n° 804 de 16 de agosto de 2000.

15. En septiembre de 1998, no obstante, la autoridad tributaria regional decidió que los importes que había devuelto desde octubre de 1993 debían recuperarse y que no se efectuaría ningún pago para el período comprendido entre abril y septiembre de 1998. La decisión se adoptó basándose en que Fini H no había realizado ninguna actividad que suponga la entrega de bienes y la prestación de servicios sujetos al impuesto en el sentido de la Momslov — requisito para la deducción del impuesto soportado— desde el tercer trimestre de 1993. En noviembre de 1999, la autoridad tributaria nacional confirmó esa decisión pero en febrero de 2000 Fini H interpuso un recurso ante el Vestre Landsret (Tribunal Regional Occidental).

prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1. ¿Puede considerarse que ejerce una actividad económica por cuenta propia, en el sentido del artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva sobre el IVA, una persona que ha celebrado inicialmente un contrato de arrendamiento en el marco de una actividad económica por cuenta propia ya finalizada, cuando el contrato de arrendamiento ha seguido vigente durante un determinado período debido a una cláusula que impide su resolución, pero, tras el cese efectivo de la actividad, no se ha realizado operación alguna sujeta a IVA relacionada con el arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?

16. En agosto de 2001 dicho tribunal confirmó la decisión, por estimar que los gastos en concepto de rentas una vez que se había cerrado el negocio, no imputables a operaciones normales de liquidación sino exclusivamente basados en una cláusula de no resolución, no podían considerarse gastos de explotación relacionados con una actividad independiente a efectos del apartado 3 de la Momslov y que no cabía considerar que Fini H hubiera actuado de buena fe al permanecer registrada a efectos del IVA.

2. A efectos de la respuesta a la primera cuestión, ¿es pertinente que el interesado haya intentado activamente, durante el resto del período en que no podía resolver el contrato, utilizar el arrendamiento del local comercial para realizar operaciones sujetas a IVA con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo o que haya tratado de ceder dicho arrendamiento? ¿Es pertinente la duración del período en que no se podía resolver dicho contrato o la duración restante del mismo?»

17. Esa sentencia ha sido ahora recurrida ante el Højesteret, que solicita una decisión

18. Han presentado observaciones escritas Fini H, el Gobierno danés y la Comisión, y todos ellos formularon alegaciones orales en la vista de 15 de septiembre de 2004. Fini H

considera que tiene derecho a deducir, en tanto que el Gobierno danés y la Comisión opinan lo contrario.

19. Fini H sostiene básicamente que su derecho a deducir procede del hecho de que el arrendamiento se celebró para el inicio o explotación de una actividad económica. Cita las sentencias Rompelman, INZO y Breitshol,⁷ insistiendo en especial en las referencias del Tribunal de Justicia a los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica. Si no tuviera derecho a deducir, se vería gravada por el IVA soportado sobre servicios adquiridos para un negocio que realiza actividades sujetas a gravamen y las obligaciones que había asumido durante la explotación del negocio cambiarían su naturaleza como consecuencia de una modificación posterior de las circunstancias. En la vista, Fini H destacó que la duración del plazo durante el que no se podía resolver el arrendamiento era una práctica usual en el contexto comercial.

20. El Gobierno danés señala la frase «con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo» del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. Cuando un sujeto pasivo deja de explotar un inmueble con tal fin, el derecho a deducir cesa en el mismo momento que la actividad económica o en un plazo posterior razonablemente breve; no puede disfrutar de un derecho indefinido basándose en que ha desempeñado anteriormente dicha actividad. Con motivo del cese de la actividad, el sujeto pasivo ha de

enajenar el inmueble o utilizarlo de otro modo con el fin de obtener ingresos. En el presente caso no se realizó ningún intento de utilizar el local o el arrendamiento para ese fin. La continuación de los gastos no estaba relacionada con el inicio, explotación o cese del negocio. En estas circunstancias, permitir el derecho a deducir contravendría el principio de neutralidad fiscal, ya que no se repercute el IVA al consumidor final. Denegar ese derecho es, en cambio, coherente con la seguridad jurídica dado que se basa en criterios objetivos y verificables. La jurisprudencia citada por Fini H se refiere a una situación distinta y no es aplicable a este caso. No obstante, otras sentencias⁸ dejan claro que la mera posesión de un arrendamiento no puede constituir una actividad económica.

21. La Comisión indica en primer lugar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, desde la sentencia Rompelman hasta la sentencia Breitsohl,⁹ reconoce que las autoridades tributarias pueden exigir pruebas objetivas en apoyo de la intención declarada de una persona de ejercer una actividad económica que dará lugar a operaciones imponibles y a falta de tales pruebas puede denegar el derecho a deducir. En segundo lugar, ciertas operaciones relativas por ejemplo al cierre de un negocio seguirán siendo actividades sujetas a gravamen destinadas a ese negocio, incluso después del cese de la actividad económica. En el presente asunto, incumbe al órgano jurisdiccional nacional

8 — Sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec. p. I-3111), y de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Rec. p. I-745); y auto de 12 de julio de 2001, Welthgrove (C-102/00, Rec. p. I-5679).

9 — Citadas en la nota 4 *supra*. La Comisión cita en particular la sentencia Breitsohl, apartado 39.

7 — Citadas en la nota 4 *supra*.

apreciar si las operaciones ponen de manifiesto la intención de ejercer la actividad o están relacionadas directa y necesariamente con el cierre del negocio. La mera subsistencia de una obligación contractual arrendaticia no puede, sin embargo, demostrar la intención de ejercer una actividad económica. Si Fini H pretendía de hecho explotar el arrendamiento con el fin de obtener ingresos —cuestión que ha de determinar también el órgano jurisdiccional nacional— los bienes o servicios adquiridos pueden imputarse a esa nueva o futura actividad económica, pero no al negocio anterior de restauración.

III. *Apreciación*

A. Consideraciones generales

22. En el giro o tráfico ordinario, al realizar operaciones por las que se soporta el IVA y efectuar operaciones por las que se repercute el IVA, el sujeto pasivo persigue conseguir un beneficio regular, de modo que la cuantía del impuesto repercutido será normalmente superior a la del impuesto soportado. Por tanto, abonará periódicamente a las autoridades tributarias la diferencia, es decir la cuantía del impuesto repercutido que ha percibido de sus clientes después de deducir

el impuesto soportado sobre los insumos que utiliza para realizar las operaciones.¹⁰

23. No obstante, este es un escenario simplificado, cuyo funcionamiento detallado puede diferir en la práctica.

24. En primer lugar, aunque el impuesto soportado sólo puede deducirse si las entregas de bienes o prestaciones de servicios sobre las que recae se utilizan con el fin de realizar actividades sujetas a gravamen, y aunque se utiliza a menudo en este contexto la metáfora de la cadena de operaciones, la deducción no depende de la conclusión de una secuencia cronológica de actividades conexas en las que se repercute y se soporta el impuesto.

25. Así el impuesto soportado es deducible tan pronto como sea exigible; no es necesario esperar a que se efectúe una operación gravada que haga uso del insumo.¹¹ Lo que importa es si ese insumo es un elemento del coste de una operación sujeta a IVA y, por tanto, si tiene una relación directa e inmediata con dicha operación.¹²

10 — La situación es más compleja cuando algunas operaciones están gravadas y otras están exentas, dando lugar a una deducción a prorata. En el presente asunto, no obstante, no se indica que Fini H haya desarrollado un negocio no plenamente sujeto al IVA.

11 — Artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva.

12 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 19, y de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177), apartados 20 y ss.

26. En segundo lugar, aunque no puedan imputarse a actividades gravadas específicas, los gastos corrientes generales de un negocio que realiza operaciones gravadas deben, en principio, considerarse como elementos de los costes en la medida en que tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica.¹³

27. En tercer lugar, no sólo es deducible el IVA soportado, tanto en actividades específicas como en los gastos generales corrientes, antes de que se realicen operaciones gravadas –por ejemplo, cuando se está poniendo en marcha un negocio– sino que el derecho a deducir no se pierde aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen o aunque el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios adquiridos por circunstancias ajenas a su voluntad. No obstante, en estos casos hay que matizar que debe existir una intención auténtica –demostrada por pruebas objetivas, que las autoridades tributarias están plenamente facultadas para exigir– de realizar tales operaciones y que los gastos fueron soportados para este fin.¹⁴

28. En cuarto lugar, el derecho a deducir puede subsistir incluso cuando el sujeto pasivo ya no efectúe operaciones gravadas después de adquirir los insumos, como por

ejemplo en el caso de los gastos soportados para terminar la explotación del negocio.

29. El Tribunal de Justicia ha declarado que así sucede en principio en lo que respecta a los gastos soportados con objeto de transmitir la totalidad o parte de los activos de una empresa a otro sujeto pasivo.¹⁵ Aun cuando esa decisión se dictó en el marco específico del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, conforme al cual es posible considerar que no se ha realizado una entrega de bienes en tales circunstancias, la misma interpretación debe aplicarse también cuando el cese de la explotación del negocio por parte del sujeto pasivo se produzca en otras circunstancias. Como ha declarado el Tribunal de Justicia en la sentencia *Abbey National*:¹⁶

«Cualquier otra interpretación del artículo 17 de la Sexta Directiva sería contraria al principio que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA, y supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo (véase, en este sentido, la sentencia *Gabalfrija* y otros, antes citada, apartado 45). Así, se haría una distinción arbitraria entre los gastos efectuados para las necesidades de una empresa antes de su explotación efectiva y durante ésta, por una parte, y los gastos efectuados para poner fin a dicha explotación, por otra».

13 — Véase por ejemplo, la sentencia de 27 de septiembre de 2001, *CIBO Participations* (C-16/00, Rec. p. I-6663), apartado 35.

14 — Véanse, por ejemplo, los asuntos citados en la nota 4 *supra*; véase también, la sentencia *Midland Bank*, citada en la nota 12 *supra*, apartado 22.

15 — Véanse las sentencias *Abbey National* y *Faxworld*, ambas citadas en la nota 5 *supra*.

16 — Apartado 35 de la sentencia.

30. Por último, en algunas circunstancias la cuantía del IVA soportado puede superar el IVA repercutido, dando lugar a una devolución por las autoridades tributarias al sujeto pasivo. Este resultado es posible si una empresa no consigue obtener beneficios o incluso si simplemente no realiza operaciones sujetas a gravamen. Ello, a su vez, es probable en los ejercicios fiscales en que una empresa está iniciando su actividad o está siendo liquidada y las operaciones gravadas ya no se realizan o todavía no se efectúan.

31. Tal situación no es en sí incompatible con el régimen comunitario del IVA, aunque supone una devolución neta al sujeto pasivo en relación con una parte o la totalidad del período de la actividad económica de ese sujeto pasivo —que sigue siendo una actividad económica con independencia de sus resultados.¹⁷

32. El IVA se califica como un impuesto general sobre el consumo (final o particular),¹⁸ no como una carga sobre las empresas que operan en las fases que conducen a dicho consumo. El Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA,

devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas.¹⁹ Las situaciones en las que un sujeto pasivo puede recuperar el IVA soportado sin realizar actividades sujetas a gravamen implican simplemente la devolución de las cantidades previamente anticipadas a las autoridades tributarias en la previsión de que las operaciones sobre las que se exigen darían lugar a una última actividad sujeta a gravamen para el consumo final. Si esa previsión no se cumple y no tiene lugar el consumo final, no existe fundamento para exigir el impuesto en fases anteriores. En consecuencia, las cantidades anticipadas deben devolverse al sujeto pasivo que actualmente soporta la carga.

B. *El presente asunto*

33. Aunque la formulación de las cuestiones del órgano jurisdiccional nacional se refiere a qué puede constituir una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, la cuestión es si Fini H tiene derecho a deducir el impuesto soportado en las circunstancias de hecho descritas.

34. Ese derecho no sólo depende de la condición de sujeto pasivo de Fini H (que realiza dicha actividad económica) sino también de la existencia de una relación

17 — Artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva sobre el IVA.

18 — Artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA, citado en el punto 2 *supra*.

19 — Véase, por ejemplo, la sentencia Ghent Coal Terminal, citada en la nota 4 *supra*, apartado 15.

directa e inmediata entre los insumos de que se trata y las operaciones sujetas a gravamen efectivas o previstas de la actividad, tal como exige el artículo 17 de la Directiva y la jurisprudencia citada en las notas 12 y 13 *supra*.

35. Fini H cesó de explotar el restaurante en el local de que se trata en julio de 1993, pero siguió abonando la renta conforme a la obligación que había contraído con objeto de desarrollar ese negocio.

36. Cuando un sujeto pasivo termina una actividad económica, parece claro que su condición de tal no puede finalizar inmediatamente al realizar la última operación sujeta a gravamen. Se producirán de modo inevitable gastos posteriores –incluidos los que puedan derivarse de obligaciones que no cabe terminar de modo inmediato– que han de computarse con cargo a los beneficios definitivos y globales del negocio. El IVA sobre dichos gastos debe ser deducible puesto que afectarán al valor añadido global durante la explotación del negocio en su totalidad, que determina a su vez el importe global del IVA que debe computarse.

37. Además, de la sentencia Abbey National²⁰ se desprende que el IVA sobre los

gastos soportados en relación con el cierre del negocio deben seguir siendo deducibles aunque no se realicen posteriores actividades sujetas a gravamen. Dichos gastos forman parte de los costes generales del negocio de restauración completo desde su comienzo hasta su final y, por tanto, tienen una relación directa e inmediata con las operaciones sujetas a gravamen de dicho negocio.

38. Los gastos soportados al disponer del arrendamiento del local comercial deben estar comprendidos en esa categoría, del mismo modo que los derivados de disponer de otros activos del restaurante. Y dado que no cabe esperar razonablemente que un negocio que está cerrando disponga de sus activos de modo inmediato, los gastos transitorios necesarios deben también incluirse.

39. En principio, por tanto, la primera cuestión del órgano jurisdiccional nacional debe responderse en sentido afirmativo: en las circunstancias indicadas, puede considerarse que el sujeto pasivo sigue actuando como tal, es decir, sigue realizando una actividad económica a efectos del artículo 4 de la Directiva.

20 — Véanse los puntos 28 y 29 *supra*.

C. Duración del arrendamiento

40. No obstante, la dificultad del presente asunto, a la que el órgano jurisdiccional nacional se refiere en su segunda cuestión, se deriva de la inusual duración del plazo —unos cinco años— durante el que el arrendamiento se mantuvo vigente después del cierre del negocio, sin que fuera cedido ni utilizado de ningún modo para otra actividad económica.

41. El motivo de esa duración del plazo parece ser doble: por una parte, el arrendamiento no podía resolverse sin el consentimiento del arrendador; que no fue otorgado; por otra parte, las oportunidades que surgieron para encontrar otro arrendatario se produjeron todas en condiciones que no fueron aceptadas por Fini H.

42. En cuanto al primer punto, de la resolución de remisión se desprende que Fini H no tenía derecho a resolver el arrendamiento antes de 1998. El arrendamiento se celebró para el negocio de restauración, una actividad económica que realizaba operaciones sujetas a gravamen. En la medida en que Fini H no podía eludir el pago de la renta después del cierre del negocio (y el local no fue utilizado para ningún otro fin), debe considerarse que dicha renta forma parte de los costes generales del negocio considerado en su conjunto. El IVA cobrado sobre la renta debe, por tanto, ser deducible.

43. No obstante, también consta que el pago de la renta íntegra no era ineludible, dado que al menos podría haberse ahorrado parte del coste aceptando a otro arrendatario, si bien en condiciones no totalmente satisfactorias para Fini H. ¿La negativa de ésta a aceptar dichas condiciones puede afectar a su derecho a deducir?

44. En principio, una persona que desarrolla una actividad económica intentará realizarla —en la puesta en marcha, en la explotación o en el cierre de la empresa— del modo más rentable posible. En efecto, esta hipótesis subyace a todo el sistema del impuesto sobre el valor añadido.

45. Además, es una hipótesis totalmente razonable en el giro o tráfico ordinario y tiende a disipar los temores del Gobierno danés de que un empresario pueda conseguir de algún modo obtener devoluciones del IVA soportado durante 98 años en un arrendamiento de 99 años utilizado tan sólo un año para un negocio activo. Si no existe fraude, el importe del impuesto soportado no puede ser superior nunca al gasto efectivo en los insumos.

46. No obstante, en algunas ocasiones una o varias partes del negocio no serán rentables.

47. En su jurisprudencia establecida desde la sentencia Rompelman a la sentencia Breitsohl, el Tribunal de Justicia ha reconocido que tales circunstancias no afectan en principio al derecho a deducir el impuesto soportado cuando la fase inicial de un negocio se malogra por razones ajenas a la voluntad del operador económico. Lo mismo debe suceder cuando la fase final o incluso toda la empresa produce pérdidas al superar el valor de los insumos gravados el importe de las actividades sujetas a gravamen.

48. En mi opinión, no debe haber ninguna diferencia si los motivos de esa situación no son –o no lo son totalmente– ajenos a la voluntad del sujeto pasivo, siempre que no exista fraude, abuso u otro uso espurio de los insumos de que se trata.

49. La aplicación del impuesto sobre el valor añadido es una cuestión objetiva. El impuesto se exige sobre el valor efectivamente añadido, incluso si un operador más avisado pudiera haber agregado más valor, generando un mayor ingreso fiscal. El resultado tampoco puede verse afectado si un sujeto pasivo no ha conseguido reducir al mínimo sus pérdidas, y por tanto la cuantía del impuesto soportado que han de devolver las autoridades tributarias, durante un determinado ejercicio tributario o durante toda la explotación de su negocio. El nivel deseado de beneficios depende de muchas consideraciones,²¹ y no se puede exigir a un sujeto

pasivo que gestione su negocio con el fin de aumentar al máximo los ingresos por IVA ni se le puede penalizar por no conseguirlo.

50. Además, hay que tener en cuenta que, a menos que exista una intención de abusar del sistema fiscal, los sujetos pasivos normalmente perseguirán mantener sus pérdidas al mínimo, de modo que los «déficits» de ingresos para IVA en circunstancias como las del presente asunto probablemente serán bastante raros en la práctica.

51. La tesis que defiende se basa, no obstante, en la hipótesis de que los insumos de que se trata no pierden su relación directa e inmediata con las operaciones sujetas a gravamen del negocio en conjunto, desde su comienzo hasta su cese.

52. Esa relación puede desaparecer de varios modos, siempre que los insumos –en el presente asunto, el local arrendado y los servicios conexos– se utilicen para un fin distinto del propio del negocio. Así sucedería si se usaran para fines privados (lo que constituiría un consumo final y no generaría un derecho a deducir) o para los fines de otro negocio (en cuyo caso, el derecho a deducir estaría determinado por las circunstancias de dicho negocio; véanse los puntos 54 a 57 *infra*). Evidentemente, también sucedería así

21 — Compárese con la sentencia BLP Group, citada en la nota 12 *supra*, apartado 26.

si existiera abuso o fraude, en relación con el régimen del IVA en sí o con cualquier otro régimen.

controvertido, Fini H pretendía verdaderamente utilizar el local para obtener ingresos a través de operaciones sujetas a IVA, que podrían incluir el subarrendamiento, el impuesto soportado es deducible en principio, aunque en última instancia dichos ingresos no se realizaran.

53. A este respecto, parecería razonable estimar, por analogía con la jurisprudencia sobre los costes realizados en la puesta en marcha de un negocio, que las autoridades tributarias puedan exigir pruebas objetivas de que los insumos no se emplean para fines distintos de los del negocio inicial.

56. No obstante, de la jurisprudencia se desprende claramente que las autoridades tributarias pueden exigir pruebas objetivas de que Fini H pretendía de buena fe utilizar el local arrendado para ese fin. A falta de tales pruebas, pueden negarse a conceder la deducción.²² Ello presupone a su vez que la intención debe estar confirmada y ser razonablemente específica. En mi opinión, no es suficiente la mera voluntad de utilizar el local de ese modo cuando surja una oportunidad.

D. Posible intención de iniciar una actividad económica nueva

54. El elemento final de la segunda cuestión del órgano jurisdiccional nacional se refiere a si es pertinente que Fini H pretendiera utilizar el local para otro negocio sujeto a IVA.

57. Cuando ese enfoque sea pertinente, se tratará de una apreciación de hecho que incumbe realizar al órgano jurisdiccional nacional. No obstante, dado que en el presente asunto Fini H no parece basarse en ese enfoque, la decisión probablemente se refiera únicamente a los factores que he expuesto antes sobre la relación entre el negocio de restauración cerrado y el arrendamiento subsistente.

55. Tal situación está contemplada por la actual jurisprudencia del Tribunal de Justicia establecida desde la sentencia Rompelman a la sentencia Breitsohl. Si, en el período

²² — Véase, por ejemplo, la sentencia Gabalfrisa y otros, citada en la nota 4 *supra*, apartado 46.

IV. Conclusión

58. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Højesteret:

«1) Los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que cuando, para sus operaciones sujetas a gravamen, un sujeto pasivo asume una obligación –como el arrendamiento de un local comercial– para adquirir entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, y deja de realizar operaciones sujetas a gravamen antes de la extinción de la obligación, si bien continúa adquiriendo los bienes y servicios de que se trata en virtud de dicha obligación, ha de considerarse en principio que conserva la condición de sujeto pasivo que actúa como tal y, por tanto, tiene derecho a deducir el IVA sobre dichos bienes y servicios mientras subsista la obligación inicial, siempre que:

— la relación directa e inmediata entre los insumos y las actividades para las que se asumió la obligación inicial de adquirirlos no desaparezca por destinarlos a fines privados o a una actividad económica distinta; y

— la existencia continuada de dicha relación directa e inmediata pueda acreditarse mediante pruebas objetivas, si las autoridades tributarias así lo exigen.

2) La duración del plazo que transcurre hasta la extinción de la obligación carece en principio de pertinencia a este respecto. El hecho de que la persona de que se trate persiga activamente destinar los bienes o servicios adquiridos a un fin distinto de las actividades iniciales sujetas a gravamen sólo es pertinente en la medida en que puede romper la relación directa e inmediata con dichas actividades.»