

62010CC0280

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

PEDRO CRUZ VILLALÓN

presentadas el 15 de septiembre de 2011 (1)

Asunto C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, spółka jawna,

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny S?d Administracyjny (República de Polonia)]

«Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Recuperación del impuesto devengado por operaciones realizadas con vistas a una actividad económica futura — Operación gravada con anterioridad a la constitución de una sociedad colectiva que realiza la actividad económica — Emisión de facturas a nombre de la futura sociedad colectiva y de los “futuros socios” — Compra de terrenos a cargo de los “futuros socios” aportados en especie a la sociedad colectiva en el momento de su constitución»

I. Introducción

1.

El Naczelny S?d Administracyjny (tribunal supremo administrativo) plantea dos cuestiones prejudiciales sobre el alcance del derecho a recuperar el impuesto sobre el valor añadido soportado, en un contexto en el que se produce una mutación formal de los sujetos pasivos. Más específicamente, se nos pregunta si la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, «IVA»), (2) permite a una sociedad personal ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por la compra de un inmueble, cuando la adquisición no la realizó aquélla, sino las personas que posteriormente la constituirán en condición de socios.

2.

Aunque el Tribunal de Justicia ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre los problemas de interpretación que plantea la recuperación del IVA soportado en el contexto de la iniciación y preparación de actividades económicas, en este asunto nos enfrentamos a la problemática particular suscitada por dos personas físicas, a las que en adelante me referiré como los «futuros socios». Dichas personas impulsan y realizan la inversión necesaria para iniciar un proceso productivo que no realizan ellos, sino una sociedad personal de la cual serán sus únicos integrantes. Esta peculiaridad, la de unos «futuros socios» que actúan como tales y con anterioridad al inicio de la actividad económica, dificulta por un lado el reconocimiento del derecho a la deducción a la sociedad, pues no es ella quien ha soportado el IVA. Por otro lado, tampoco cabe atribuir incondicionalmente el derecho a la devolución del IVA soportado a los «futuros socios» pues no son ellos quienes habrán realizado la actividad económica efectiva y, por tanto, tampoco podrán repercutir el impuesto al siguiente eslabón de la cadena de producción.

3.

Ambos obstáculos nos obligan a analizar con cierta cautela la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la materia, pero también a evitar una interpretación de la Directiva 2006/112 que, en aras de cierto formalismo, termine chocando con los principios que la inspiran.

II. Marco jurídico

A. El Derecho de la Unión

4.

El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 define la noción de sujeto pasivo a los efectos del IVA en los términos siguientes:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5.

El derecho a la deducción del IVA soportado está contemplado en los artículos 167 y siguientes de la referida Directiva, destacando a los efectos de este procedimiento el artículo 168, según el cual:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a)

el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro 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;

b)

el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;

c)

el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

d)

el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;

e)

el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

6.

El artículo 178 de la Directiva 2006/112 define las condiciones formales en las que cabe realizar la deducción, destacando la prevista en la letra a):

«[P]ara la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240».

B. El Derecho nacional

7.

El artículo 15, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. no 54, poz. 535, con modificaciones posteriores; en lo sucesivo, «LIVN») establece:

«Están sujetos al impuesto las personas jurídicas, las unidades organizativas sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente una actividad económica recogida en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

8.

El artículo 15, apartado 2, de la LIVN define la noción de actividad económica a los efectos del IVA en los siguientes términos:

«Serán consideradas actividades económicas todas las actividades propias del fabricante, del comerciante y del prestador de servicios, incluidas las personas que extraigan materias primas y los agricultores, así como los profesionales liberales, aun cuando las operaciones se efectúen en una sola ocasión bajo circunstancias que manifiesten la intención de efectuar las operaciones de forma repetida. También serán consideradas actividades económicas las operaciones consistentes en la explotación continuada en el tiempo de bienes o de objetos incorpóreos con ánimo de

lucro.»

9.

El artículo 86, apartado 1, de la LIVN, relativo al derecho de deducción, tiene el siguiente tenor:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para realizar operaciones sometidas al impuesto, los sujetos pasivos enunciados en el artículo 15, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 114; 119, apartado 4; 120, apartados 17 y 19, y 124, tendrán derecho a deducir del importe de la deuda tributaria el importe del impuesto soportado.»

10.

El artículo 86, apartado 10, número 10, de la LIVN se centra en el nacimiento del derecho a la deducción:

«El derecho a deducir el impuesto soportado nace

1. En la declaración tributaria por el período en el que el sujeto pasivo haya recibido la factura o el documento aduanero, sin perjuicio de lo dispuesto en los números 2 a 4 y en los apartados 11, 12, 16 y 18.»

11.

El artículo 106, apartado 1, de la LIVN tiene el siguiente tenor:

«Los sujetos pasivos enunciados en el artículo 15 están obligados, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, 4 y 5 y en los artículos 119, apartado 10, y 120, apartado 16, a expedir facturas que contengan en particular la venta, la fecha de venta, el precio por unidad sin impuesto, la base imponible, el tipo y la cuantía del impuesto, el importe del derecho de crédito y los datos del sujeto pasivo y del adquirente.»

12.

El artículo 8, apartado 1, número 6, del Reglamento del Ministro de Hacienda polaco de 27 de abril de 2004, sobre la aplicación de ciertas disposiciones de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Dz. U. no 97, poz. 970, con modificaciones posteriores; en lo sucesivo, «Reglamento de ejecución»), establece:

«Están exentos del impuesto:

6. las aportaciones en especie a sociedades civiles y mercantiles».

III. Los hechos y el proceso principal

13.

El 22 de diciembre de 2006 los señores Pawel Józef Granatowicz y Marcin Michal Wasiewicz adquirieron en co-propiedad una cantera de piedra natural a cielo abierto, operación sujeta a IVA por la que se emitió factura con la misma fecha a nombre de ambos.

14.

El 26 de abril de 2007 se formalizó ante notario la firma del contrato de sociedad por el que se crea la sociedad colectiva Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz,

spólka jawna (en adelante, «sociedad»), a la que sus socios, los referidos señores Granatowicz y Wasiewicz, aportan en el mismo acto la cantera como bien en especie. Por el otorgamiento de la escritura pública notarial, en original y seis copias, el notario expidió una factura a nombre de la sociedad.

15.

El 5 de junio de 2007 se inscribió la sociedad en el registro, quedando constituida a los efectos del IVA con fecha de 14 de junio del mismo año.

16.

En su liquidación correspondiente al mes de junio de 2007, la sociedad dedujo el IVA soportado por la compra de la cantera y la prestación de los servicios notariales, por un importe de 289.718 PLN.

17.

Tras una inspección, las autoridades fiscales polacas apreciaron dos irregularidades en la liquidación presentada por la sociedad. En primer lugar, la factura presentada por la compra del inmueble se expidió a nombre de los «futuros socios» y no de la sociedad. En segundo lugar, la factura por el otorgamiento de la escritura pública notarial y sus seis copias se emitió a nombre de la sociedad, cuando ésta aún no se había constituido legalmente.

18.

El Director Izby Skarbowej conoció del recurso administrativo interpuesto por la sociedad contra la decisión de las autoridades fiscales polacas, confirmando el acto impugnado con los mismos argumentos.

19.

A continuación, la sociedad interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, tribunal que aceptó igualmente el razonamiento de las autoridades, tanto respecto de la factura de la compraventa del inmueble como de la factura por el otorgamiento de las escrituras notariales.

20.

Contra la sentencia de primera instancia, la sociedad planteó un recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny, órgano jurisdiccional que nos plantea las cuestiones prejudiciales objeto de este procedimiento.

IV. Las cuestiones prejudiciales y el procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21.

El 4 de junio de 2010 hizo entrada en el registro del Tribunal de Justicia el auto de planteamiento adoptado por el Naczelny Sąd Administracyjny, mediante el cual se nos formulan los dos siguientes cuestiones prejudiciales:

«1)

¿Tiene derecho la unión de personas formada por los futuros socios que efectúa gastos de inversión antes de la inscripción formal de una sociedad como sociedad mercantil y el registro

fiscal a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, una vez inscrita y registrada fiscalmente la sociedad, con arreglo al artículo 9 y a los artículos 168 y 169 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1, con modificaciones posteriores), a deducir el impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados y destinados a una actividad de la sociedad sometida al impuesto?

2)

¿Impide una factura que acredita los gastos de inversión, expedida a nombre de los socios y no de la sociedad, deducir el impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados en el sentido de la primera cuestión?»

22.

Han presentado observaciones, además de la demandante en el litigio principal, los Gobiernos de la República de Polonia, la República Federal de Alemania y la República Helénica, así como la Comisión.

23.

En la vista oral, que tuvo lugar el 22 de junio de 2011, intervinieron el representante de la demandante, así como los agentes de los Gobiernos de la República de Polonia, de la República francesa, de la República Helénica y de la Comisión.

V. Apreciación

A. Observación preliminar

24.

En el origen de este procedimiento existe una dificultad sobre la que ya se ha pronunciado el Tribunal de Justicia. Cuando un sujeto realiza actos preparatorios con vistas a realizar una actividad económica, puede producirse un desfase temporal: por un lado, los actos preparatorios se adoptan con el objetivo de efectuar una actividad sujeta a IVA, pero, por otro lado, aún no existe una liquidación del impuesto que permita al sujeto efectuar una deducción del IVA soportado. A fin de resolver esta situación, el Tribunal de Justicia ha reconocido a dichos sujetos el derecho a recuperar el IVA soportado, aún sin haber comenzado la actividad económica propiamente dicha. En definitiva, la jurisprudencia asegura al sujeto pasivo un derecho a la devolución del IVA soportado durante la fase preparatoria de una actividad económica. Una vez recuperado el importe, es evidente que el sujeto pasivo no podrá ejercer deducción alguna cuando se produzca la repercusión del impuesto, pero al menos se garantiza que en las fases iniciales habrá un cauce para recuperar el IVA soportado en un plazo temporal razonable.

25.

Es oportuno destacar esta particularidad desde el comienzo de estas conclusiones, pues el Tribunal de Justicia, aunque esté tomando en consideración dos contextos diferenciados, uno de devolución y otro de deducción, no lo ha explicitado de manera específica. La jurisprudencia se refiere a ambas vías de recuperación con el término «deducción», expresión que desdibuja los matices entre un supuesto y otro y que, en definitiva, puede conducir a la confusión.

26.

Con esta distinción en perspectiva, cuya presencia es fundamental a fin de otorgar una respuesta

útil, procede analizar a continuación las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny.

B. La primera cuestión prejudicial

27.

El Naczelny Sąd Administracyjny nos pregunta en primer lugar por la titularidad del derecho a la deducción, en un supuesto en el que una sociedad pretende ejercer el referido derecho respecto de bienes y servicios de inversión cuyo IVA fue soportado por los «futuros socios» con anterioridad a la constitución de la sociedad.

28.

Paweł Józef Granatowicz y Marcin Michał Wasiewicz no eran socios en el momento de la adquisición del inmueble, ni tampoco consta en autos que actuaran en tal condición. Sin embargo, resulta difícil negar que ambos realizaron la operación como «futuros socios», es decir, con la intención de constituir poco tiempo después una sociedad personal, a través de la cual se canalizaría la actividad empresarial de explotación del referido inmueble. Es más: la particularidad a la que nos acabamos de referir no aparece extraordinaria ni mucho menos, sino que refleja una práctica habitual y extendida en los usos del comercio. Uno o varios sujetos deciden constituir una empresa, buscan y aportan financiación, adquieren bienes y servicios y, una vez reunidos los componentes esenciales para iniciar las actividades, comienzan los trámites para la constitución de la sociedad que personificará y a la que se imputarán las relaciones jurídicas vinculadas a la actividad de la empresa. (3) El tiempo transcurrido entre la compra del inmueble y la constitución de la sociedad Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna, es un fenómeno habitual en la práctica, lo cual aumenta el interés de la decisión que finalmente adopte el Tribunal de Justicia en el presente asunto.

29.

En definitiva, el reenvío del Naczelny Sąd Administracyjny nos da la oportunidad de calificar con mayor precisión el estatuto de los «futuros socios» y de las sociedades a los efectos de la recuperación del IVA soportado, pero también de delimitar los márgenes de que disponen los Estados miembros al articular las relaciones que surgen entre ambos sujetos. Para dar una respuesta a este interrogante procede, a modo de introducción, abordar brevemente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, comenzando, en particular, con la concerniente a la definición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

1. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia aplicable al presente asunto

30.

Con el propósito de responder a las cuestiones prejudiciales suscitadas en este procedimiento, resulta oportuno incidir en dos problemas diferenciados que el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de abordar. El primero afecta al derecho a la devolución del IVA soportado, facultad que se otorga a todo sujeto que realiza gastos de inversión en concepto de actos preparatorios de una actividad económica que posteriormente acometerá él mismo. El segundo se centra en este mismo derecho, pero en los supuestos en los que la actividad económica continúa, o se inicia formalmente, a través de otro sujeto. Como veremos a continuación, ninguno de los dos problemas se aplica exactamente al supuesto de autos, pero la doctrina que se desprende de ellas resultará de interés a fin de otorgar una respuesta útil.

31.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre la titularidad del derecho a la devolución de los gastos de inversión cuando aquél se ejerce en una fase todavía preparatoria de la actividad económica. En la sentencia Rompelman (4) el Tribunal de Justicia aplicó a este problema un enfoque antiformalista y admitió que un sujeto que aún no ha comenzado una actividad económica, en la medida en que realiza gastos de inversión, tiene derecho a reclamar la devolución del IVA soportado durante esta fase preparatoria. (5) Se trata, por tanto, de un supuesto en el que no hay cambio de sujeto, pues el señor y la señora Rompelman habían realizado gastos de inversión con el fin de explotar ellos mismos, en un momento ulterior, un bien inmueble.

32.

Asimismo, y aunque la sentencia Rompelman emplea reiteradamente el término «deducción», nos encontramos más bien ante un derecho a la devolución del IVA soportado, pues no se trata de la aplicación de una deducción sobre el IVA devengado a resultas de una transacción en la cadena productiva. Al contrario, y como ha quedado expuesto en los puntos 24 y 25 de estas conclusiones, el Tribunal de Justicia otorga a los señores Rompelman un derecho a la devolución del IVA soportado, a condición, claro está, de que posteriormente, cuando se inicie la actividad económica no se efectúe deducción alguna con base en este impuesto. Esta solución es coherente con el espíritu de la Directiva 2006/112, pues permite al sujeto pasivo recuperar «inmediatamente» el IVA soportado, al tiempo que no penaliza el hecho de que los actos preparatorios de una actividad económica se dilaten en el tiempo.

33.

El riesgo de que la actividad económica no llegara a realizarse no supondría un obstáculo a esta solución, y así lo reconoció el Tribunal de Justicia en el asunto INZO. (6) En la sentencia dictada en dicho caso se confirmó la existencia del derecho a la devolución «aun cuando, posteriormente, 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 gravadas». (7) En la medida en que el sujeto no actúe como consumidor final, si la actividad económica no llega a término por razones ajenas a aquél, seguirá existiendo un derecho a recuperar el IVA soportado.

34.

El Tribunal de Justicia consideró que en caso de fraude las autoridades fiscales tienen recursos y medios para detectar si una actividad tenía por finalidad la iniciación real o ficticia de una actividad económica. En estos casos, la jurisprudencia considera, además, que la Directiva 2006/112 habilita a los Estados miembros «a solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas puesto que tales deducciones han sido concedidas basándose en declaraciones falsas». (8)

35.

A este mismo resultado se llegó en sentencias posteriores, confirmando que los actos preparatorios realizados por un sujeto permiten a éste, respecto de los gastos de inversión de la futura actividad económica, recuperar el IVA soportado. Las sentencias dictadas en los asuntos Gabalfrisa y otros, (9) Ghent Coal Terminal, (10) Breitsohl (11) y Fini H (12) constatan este extremo con rotundidad.

36.

La segunda cuestión abordada por la jurisprudencia se refiere a los supuestos de cesión universal de bienes en el sentido del artículo 19 de la Directiva 2006/112, en los que se produce una subrogación del cedente en favor del cesionario. En este contexto, el Tribunal de Justicia aplica nuevamente un enfoque antiformalista y casuístico, lo cual le ha llevado a admitir que una entidad con personalidad jurídica, creada específicamente para realizar los actos preparatorios de una sociedad de capital, tiene derecho a recuperar el IVA soportado por los gastos realizados. Ésta es la solución a la que llegó el Tribunal de Justicia en el asunto Faxworld, (13) un resultado que permitía a la entidad preparatoria (Vorgründungsgesellschaft) reclamar la devolución del impuesto soportado a pesar de que los bienes y servicios adquiridos serían íntegramente explotados por la sociedad de capital a los que iban destinados.

37.

Las sentencias dictadas en los asuntos Rompelman, INZO y demás se referían a sujetos caracterizados por el hecho de que realizarían ellos mismos las actividades económicas, algo que no sucede en el caso de autos, pues en el presente procedimiento se ha producido, tal como expone el órgano remitente, un cambio de sujeto pasivo. De la misma manera, el planteamiento de la sentencia Faxworld no resulta necesariamente aplicable al supuesto que ahora nos concierne, pues mientras en dicho asunto se producía una transmisión universal de bienes, los «futuros socios» del presente asunto han realizado una operación individual que afecta a un solo bien. Por tanto, y tal como ha destacado el Gobierno de la República Francesa, el presente asunto se encuentra al margen del ámbito de aplicación del artículo 19 de la Directiva 2006/112.

38.

No obstante lo anterior, las sentencias citadas reflejan un telos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que resulta extensible a un asunto como el presente. La principal finalidad subyacente no es otra que la garantía del principio de neutralidad fiscal, un objetivo que también está presente en la Directiva 2006/112 y cuyo sentido no es otro que asegurar la naturaleza del IVA, un impuesto indirecto que grava única y exclusivamente el consumo y no la realización de actividades económicas. (14) Con esta intención, tanto la Directiva como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia velan por que el sujeto que soporta el IVA a lo largo del proceso productivo esté en disposición de recuperar el impuesto, algo que sucederá una vez repercutido el mismo a la siguiente etapa de la cadena de producción. (15) La prioridad que adquiere el principio de neutralidad fiscal en el ámbito del IVA requiere en ocasiones superar el formalismo, algo que confirma una lectura detallada de la Directiva 2006/112 donde el legislador de la Unión, al realizar la ponderación entre ambos principios, se decanta también por el primero.

2. Los «futuros socios» como sujetos pasivos en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112

39.

Como punto de partida, debemos comenzar destacando que los «futuros socios» y la sociedad constituyen un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva. En el caso de la sociedad no hay duda de ello, pues a través de ella se efectúa la explotación de la cantera y, por tanto, la actividad económica que justifica la aplicación del impuesto. Más problemática puede resultar la calificación de los «futuros socios» como sujetos pasivos, pero, como ahora se expondrá, también ellos reúnen la misma condición.

40.

En efecto, quienes adquieren bienes y reciben servicios con el fin de aportarlos en el momento de la constitución a una sociedad personal no forman parte de la cadena productiva en un sentido estricto, pues no son ellos quienes explotan los bienes adquiridos, ni tampoco obtienen un beneficio a lo largo de la transacción. La función del «futuro socio» es simplemente la de un transmisor, un sujeto «accidental», si se quiere, que deviene actor económico por el simple hecho de que existe un lapso temporal en el que únicamente él puede representar a la futura empresa. Visto en estos términos, la jurisprudencia Rompelman no se aplicaría al caso de autos, pues la cuestión suscitada en dicho asunto versaba sobre la condición de un sujeto que aún no ha comenzado una actividad económica pero que en breve la iniciará y a través de su persona. (16) No había alteración de sujetos ni en la sentencia Rompelman ni en la jurisprudencia posterior, de modo que, en puridad, la condición de sujeto en nuestro asunto no es la misma.

41.

Sin embargo, es evidente que la finalidad de la jurisprudencia precitada se ha de cumplir igualmente cuando una actividad económica ya existe, o cuando se encuentra en ciernes, o de lo contrario se corre el riesgo de aplicar el impuesto en situaciones difícilmente compatibles con el principio de neutralidad fiscal. Si el «futuro socio» soporta el IVA fruto de una entrega de bienes y servicios cuyo destinatario real y efectivo es la sociedad que explotará dichos bienes, es necesario que o bien éste o bien la sociedad tengan la facultad de deducir inmediatamente el impuesto soportado al producirse la repercusión. Es importante que esta facultad esté a disposición del «futuro socio» o de la sociedad, y ello es particularmente así cuando transcurre un periodo de tiempo limitado entre el momento de la entrega y el de la constitución de la sociedad.

42.

Esta solución es igualmente aplicable a aquellos supuestos en los que eventualmente la sociedad no se constituye o no termina de efectuar la actividad, tal como sucedía en la jurisprudencia Rompelman. Entiendo que el mismo razonamiento de la referida doctrina es extensible a un supuesto en el que un «futuro socio» adquiere un bien o un servicio y posteriormente no constituye la sociedad por motivos susceptibles de justificación. En tal caso, la jurisprudencia Rompelman exige a los Estados miembros la previsión de un cauce para el ejercicio del derecho a la recuperación del IVA soportado, cuya titularidad recaerá obviamente en el «futuro socio». (17)

43.

Por tanto, considero que el artículo 9 de la Directiva 2006/112, interpretado a la luz de la jurisprudencia citada, debe interpretarse en el sentido de que un «futuro socio», adquirente de bienes y servicios por los que soporta el pago del IVA, es un sujeto pasivo aun cuando la adquisición se produce a los meros efectos de aportar posteriormente los bienes a una sociedad en el momento de su constitución y a fin de realizar la actividad económica que justificó la adquisición.

3. La titularidad del derecho a la deducción y las condiciones de su ejercicio

44.

Dicho lo anterior, la pregunta planteada por el Naczelný S?d Administracyjny quedaría sin respuesta si nos limitáramos únicamente a confirmar la condición de sujeto pasivo de los «futuros socios». Esta cualidad es únicamente la premisa a partir de la cual podremos ofrecer una

respuesta útil a la jurisdicción remitente, pues seguimos sin determinar exactamente quién es el titular concreto del derecho a recuperar el IVA soportado: los «futuros socios», la sociedad o, alternativamente, cualquiera de los dos.

45.

Con la salvedad de la República Francesa, los Estados miembros que han presentado observaciones consideran que el derecho a la recuperación del IVA soportado corresponde exclusivamente a los «futuros socios» en su condición de adquirentes de los bienes y servicios por los que se ha soportado el impuesto. Por el contrario, el gobierno de la República francesa defiende la tesis de la alternatividad, en virtud de la cual corresponde al «futuro socio» o a la sociedad ejercer el derecho, y en este segundo caso ello será así si el «futuro socio» no puede hacerlo con arreglo al Derecho nacional. La recurrente en el procedimiento principal sostiene que debe ser la sociedad quien en todo caso ejerza el derecho de deducción.

46.

La jurisprudencia recaída hasta la fecha no resulta demasiado clarificadora a este respecto. La situación más cercana a la planteada en autos la encontramos en el asunto Faxworld, antes citado, donde el Tribunal de Justicia reconoció el derecho a la devolución de una sociedad prevista en el Derecho alemán (Vorgründungsgesellschaft), cuya única finalidad era la preparación de los actos necesarios para constituir inmediatamente después una sociedad de capital. (18) La respuesta del Tribunal de Justicia se ceñía escrupulosamente a las particularidades del caso, y lo hacía al objeto de subsumirlo en el artículo 19 de la Directiva 2006/112, en virtud del cual los Estados miembros quedan facultados para considerar que «la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente». En el asunto Faxworld, la República Federal de Alemania se había acogido a la referida previsión y, en consecuencia, exigía que fuera la sociedad constituida el sujeto pasivo encargado de ejercer el derecho de deducción del IVA soportado por la «Vorgründungsgesellschaft». (19) El Tribunal de Justicia no lo entendió así y reconoció a la referida entidad, en tanto que cedente de una universalidad total o parcial de bienes, el derecho a reclamar la devolución. (20)

47.

Ahora bien, la sentencia Faxworld responde a particularidades distintas a las aquí presentes. En primer lugar, en el asunto Faxworld las dudas interpretativas giraban alrededor de una operación de cesión sujeta al artículo 19 de la Directiva 2006/112, mientras que en el presente asunto no nos hallamos ante una transmisión de «una universalidad total o parcial de bienes». Esta diferencia la confirma la sentencia Zita Modes, (21) en la cual el Tribunal de Justicia constató que la entrega de un único bien, como es en el caso de autos la aportación de un bien inmueble, no se encuentra en el ámbito de aplicación del referido artículo 19. (22) A esta conclusión llega acertadamente la República Francesa, tal como tuvo ocasión de exponer durante la vista oral.

48.

Asimismo, es conveniente resaltar otra diferencia respecto de la sentencia Faxworld: el hecho de que el ordenamiento alemán hubiera previsto un sujeto específico a los fines de facilitar el proceso de constitución de una sociedad es un aspecto que condiciona igualmente la referida solución. El riesgo de fraude en un sistema en el que existe una sucesión, por así decir, perfecta entre un sujeto y el siguiente, facilita la atribución al primer sujeto de un derecho a la recuperación del IVA soportado, aunque no sea ese sujeto el llamado a explotar la actividad. (23)

49.

En el caso que aquí nos ocupa las circunstancias varían notablemente respecto del asunto Faxworld. Como ya se ha destacado en el punto 47 de estas conclusiones, no nos hallamos ante una transmisión universal en el sentido del artículo 19 de la Directiva, pues los «futuros socios» no realizan la cesión de un negocio, sino una mera aportación de un bien. Además, el contexto habitual en el que se aplica el referido artículo se desenvuelve con dos sujetos diferenciados, generalmente dos realidades económicas distintas, mientras que en el supuesto de autos existe una clara continuidad en la actividad e incluso en los sujetos pasivos.

50.

Por tanto, aunque es importante tener en cuenta la presencia de la sentencia Faxworld, resulta igualmente relevante destacar las diferencias de fondo entre un supuesto y otro, al menos a la hora de extender la solución de dicho asunto al presente caso.

51.

Visto lo anterior, se impone con evidencia que un supuesto como el de autos, en la medida en que resulta ajeno al artículo 19 de la Directiva, pero en el que se produce una aportación de bienes de los «futuros socios» a una sociedad, mediando una identidad de facto entre ambos sujetos y existiendo continuidad en la actividad económica, ostenta particularidades suficientes como para que el legislador de la Unión le otorgue un tratamiento específico. Sin embargo, ya hemos observado que ello no es así, y que una respuesta categórica al problema suscitado ni aparece ni se deduce del tenor literal de la Directiva 2006/112. Este silencio me lleva a la conclusión de que la Directiva 2006/112 otorga un amplio margen de discrecionalidad a los Estados miembros con el propósito de que adopten las medidas que estimen más adecuadas y coherentes con los fines de la referida norma. En consecuencia, la verdadera cuestión de este asunto no radica tanto en la determinación de quién ejerce el derecho a recuperar el IVA soportado, sino en qué condiciones el ordenamiento jurídico nacional garantiza el ejercicio del referido derecho.

52.

Con este planteamiento, se explica por qué los Estados miembros que han presentado observaciones en el presente procedimiento han defendido tesis contrapuestas que, además, reflejan la práctica de sus ordenamientos respectivos. No sorprende que la República Francesa defienda una tesis coincidente con la de la sociedad recurrente, pues el ordenamiento francés contempla una solución así, tal como puso de manifiesto el agente del citado Estado miembro durante la vista oral. (24) De la misma manera, las cautelas de la República Federal de Alemania al destacar la necesidad de apreciar si la sociedad ejercía algún tipo de actividad con anterioridad a su constitución, son propias de un Estado que prevé una figura particular, como se pudo apreciar en el asunto Faxworld, cuyo régimen específico condiciona el tratamiento fiscal de un supuesto como el de autos. (25)

53.

Por tanto, considero que el artículo 168 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 9 del mismo texto, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro, en un supuesto como el de autos, mediando identidad de facto entre los sujetos y de actividad, atribuya el derecho de deducción a la sociedad.

54.

Ahora bien, en caso de que el ordenamiento interno excluya esta posibilidad, debe garantizarse que los «futuros socios» tendrán derecho a exigir inmediatamente la devolución del IVA soportado, en los mismos términos en que lo ha previsto ya el Tribunal de Justicia para supuestos como los suscitados en los referidos asuntos Rompelman, INZO o Ghent Coal Terminal, entre otros. De lo contrario se estaría introduciendo una discriminación injustificada por el simple hecho de que quienes inician la actividad se propongan formalizarla poco tiempo después a través de una personificación societaria.

55.

En el caso de que los Estados miembros opten por atribuir el derecho a la deducción a la sociedad, esta posibilidad debe estar condicionada, claro está, por el hecho de que los «futuros socios» hayan repercutido el IVA soportado a la sociedad en el momento de efectuar la aportación en especie y así se refleje en el plano contable. Con esta salvedad encaminada a evitar supuestos de fraude, existiendo una identidad prácticamente total entre los «futuros socios» y la sociedad, identidad que se refleja igualmente en el régimen de responsabilidad personal que caracteriza a una sociedad como la de autos, y en presencia de una clara continuidad en la actividad económica, nada impide a los Estados miembros reconocer a la sociedad el derecho a la deducción.

56.

Cosa distinta es que los Estados miembros opten, como parece ser el supuesto de la República de Polonia, por negar a la sociedad el derecho a la deducción previsto en el artículo 168 de la Directiva 2006/112. (26) En este caso, y como se ha adelantado en el punto 53 de estas conclusiones, los «futuros socios» deben tener garantizado el derecho a recuperar el IVA soportado, ya sea a través de la deducción o de la devolución, en función de que nos encontremos ante uno de los dos siguientes supuestos.

57.

En primer lugar, puede suceder que los «futuros socios» realicen, con anterioridad a la constitución de la sociedad y de forma efectiva, la actividad económica sujeta al impuesto. En este caso el IVA se repercute con naturalidad al siguiente paso en la cadena productiva, algo que sucederá o desde el momento mismo de la compra del inmueble, o poco tiempo después, en la medida en que ya existe una explotación económica de los recursos. Los «futuros socios» actúan en este caso como genuinos sujetos económicos y dispondrán naturalmente de un derecho a la deducción, cuyo ejercicio se realizará mediante las liquidaciones periódicas correspondientes, al tiempo que continúa el proceso de constitución de la sociedad.

58.

En segundo lugar, y este parece ser el supuesto de autos, los «futuros socios» podrían estar a la espera de consolidar la constitución de la sociedad a fin de iniciar de forma efectiva la actividad

económica. En este caso no contamos con unos ingresos ni con una repercusión del IVA, pero sí con actos preparatorios encaminados a la creación de una actividad productiva, equivalentes, según el Tribunal de Justicia, a una actividad económica desde la óptica de la Directiva 2006/112. (27) Esta situación se refleja con nitidez en la sentencia INZO, al confirmar que cuando una sociedad ha declarado su intención de iniciar una actividad económica que da lugar a operaciones sujetas a IVA, la realización de un acto preparatorio, como era el caso de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista, «puede, por lo tanto, ser considerado como una actividad económica con arreglo [a] la Directiva, aun cuando dicho estudio tenga el objeto de examinar en qué medida es rentable la actividad prevista». (28) Según el Tribunal de Justicia, el IVA satisfecho por un estudio de rentabilidad debe ser recuperado por el sujeto pasivo, «aun cuando, posteriormente, se haya 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». (29)

59.

De lo anterior se desprende que existe, aunque excepcionalmente, un derecho a la devolución en supuestos en los que no ha habido actividad productiva y donde, por tanto, tampoco hay repercusión del IVA soportado. Técnicamente, y como ya he señalado en el punto 32 de estas conclusiones, se trataría de un derecho a la devolución y no a la deducción, pero la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de los artículos 9 y 168 de la Directiva 2006/112 emplea la técnica de la deducción a falta de otra previsión expresa en el texto y a fin de asegurar el principio de neutralidad fiscal.

60.

La razón última que justifica esta solución es un argumento de razonabilidad, expuesto una vez más en la citada sentencia INZO. El Tribunal de Justicia destacó en dicho asunto que al abordar de manera diferenciada el tratamiento fiscal de iguales actividades de inversión, distinguiendo entre empresas que ya realizan operaciones sujetas a IVA y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar en el futuro a operaciones imponibles, 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». (30)

61.

Dicho lo anterior, resulta imprescindible que quienes inician actividades preparatorias y de inversión, como es el caso de los «futuros socios» en el presente asunto, dispongan de un cauce sustantivo y procesal adecuado que garantice su derecho a la devolución del IVA soportado.

62.

Durante la vista oral tanto el Gobierno de Polonia como la sociedad admitieron que los «futuros socios» no disponían, con arreglo al Derecho polaco, de un derecho a la devolución, en la medida en que la aportación del inmueble a la sociedad constituía una operación exenta. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente averiguar si, en estas circunstancias, el carácter exento de la operación situaría tanto a los «futuros socios» como a la sociedad en una situación que dificulta o hace imposible la devolución del IVA soportado.

63.

Como han reconocido algunos Estados en el presente procedimiento, es cierto que la atribución a

los «futuros socios» de un derecho a recuperar el IVA soportado en un supuesto como el recién expuesto conlleva un riesgo de fraude, al flexibilizar en exceso las condiciones para el ejercicio de la devolución. Sin embargo, estamos refiriéndonos a un supuesto sumamente específico, en el que dos «futuros socios» aportan en especie un inmueble a una sociedad personal, (31) integrada exclusivamente por los referidos socios, mediante la cual se realiza la actividad económica para la que se adquirieron los bienes por los que se soportó el IVA. La situación es tan circunstancial y verificable desde la perspectiva de la lucha contra el fraude, que difícilmente un Estado miembro descuidaría una conducta abusiva a cargo de los «futuros socios» o de la sociedad. Al igual que en los casos suscitados en las sentencias Rompelman, INZO y demás resoluciones ya citadas, el Tribunal de Justicia considera que en estos casos, una vez cumplidas las condiciones formales que constatan la iniciación de una actividad económica, no debe pesar sobre el sujeto pasivo la obligación de demostrar que su conducta es legítima, sino que, al contrario, son las autoridades nacionales fiscales quienes disponen de medios para detectar en circunstancias como las de autos la existencia de fraude. (32)

64.

Por todo lo anterior, considero que los artículos 9 y 168 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro, en circunstancias específicas como las de autos, donde dos personas físicas, en su condición de «futuros socios», adquieren un bien inmueble que se aporta en especie a una sociedad personal constituida con posterioridad a la adquisición e integrada por los referidos socios, atribuya el derecho a la deducción del IVA soportado a la sociedad.

65.

Ahora bien, en el caso de que el Estado miembro excluya esta posibilidad, la Directiva 2006/112 se opone a que los «futuros socios» no puedan reclamar la devolución del IVA soportado. En estas circunstancias, las autoridades nacionales deben asegurar a los «futuros socios» las condiciones necesarias para que el derecho a la devolución se ejerza en condiciones sustantivas y procesales que no lo dificulten en exceso, y con arreglo al principio de neutralidad fiscal.

C. La segunda cuestión prejudicial

66.

Una vez aclarada la titularidad del derecho a la recuperación del IVA soportado, debemos abordar la segunda pregunta planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny, cuyo objeto son las facturas emitidas por los bienes y servicios objeto de litigio. Tal como consta en autos, la factura por la adquisición del inmueble se emitió a nombre de los «futuros socios», mientras que la factura por los servicios notariales se expidió a nombre de la sociedad pero con fecha anterior a su constitución.

67.

Como es sabido, el ejercicio del derecho a la deducción contemplado en el artículo 168 de la Directiva 2006/112 se encuentra supeditado a que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura. Así lo exige el artículo 178, letra a), de la referida Directiva, y lo especifica el artículo 220, punto 1, del mismo texto, al reclamar la expedición de una factura para toda entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo para otro sujeto pasivo. Entre otros elementos de obligatorio contenido en la factura figura, por mandato del artículo 226, punto 5, de la Directiva 2006/112, «el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario».

68.

Como han destacado las partes en el proceso principal, así como varios Estados en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la jurisprudencia de esta jurisdicción ha interpretado las disposiciones recién citadas de la Directiva 2006/112 con cierta flexibilidad. Ahora bien, el objetivo de este enfoque no es otro que garantizar el derecho a la deducción de todo sujeto pasivo que haya soportado el pago del impuesto. Al añadir dificultades excesivas a la hora de expedir y presentar una factura, un Estado miembro corre el riesgo de obstruir, o incluso de hacer imposible, el ejercicio a la deducción, una consecuencia que se opondría frontalmente a los objetivos perseguidos por la Directiva 2006/112. Por tanto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha desarrollado una variante del principio de proporcionalidad para este género de supuestos, y en reiteradas ocasiones ha afirmado que «las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que el sujeto pasivo ha de respetar para poder ejercer el derecho de deducir el IVA no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente». (33)

69.

Es este el planteamiento que ha guiado al Tribunal de Justicia al limitar los márgenes de discrecionalidad de los Estados miembros y al restringir la posibilidad de exigir que las facturas contengan indicaciones adicionales a las previstas en la Directiva. (34) De la misma manera, el Tribunal de Justicia ha considerado que los errores o los defectos de las facturas susceptibles de subsanación deben permitir al sujeto pasivo acometer su rectificación antes de denegarle el ejercicio del derecho a la deducción. (35) En definitiva, los Estados miembros no pueden escudarse en las formalidades inherentes al proceso de facturación con el fin de dificultar el ejercicio del derecho a la deducción y, en definitiva, cuestionar el principio de neutralidad fiscal mediante el gravamen de una actividad económica y no el consumo final.

70.

Con este trasfondo normativo y jurisprudencial, podemos abordar la resolución de la segunda cuestión planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny, cuya respuesta debe seguir el mismo esquema ya expuesto para la primera cuestión prejudicial. Por tanto, es necesario razonar distinguiendo entre dos situaciones diferentes: aquella en la que el Estado miembro opte por reconocer a la sociedad el derecho a la deducción, o la consistente en admitir que los futuros socios reclamen la devolución del IVA soportado.

71.

En primer lugar, si un ordenamiento nacional admite la atribución del derecho a la deducción a la sociedad, resulta evidente que se ha optado por facilitar la realización de una operación y no sobrecargarla en costes, al mismo tiempo que el Estado considera que, desde el punto de vista de la lucha contra el fraude, cualquier conducta irregular sería detectada a través de medios

normales de inspección y vigilancia fiscal. La subrogación opera automáticamente sobre todas las relaciones jurídicas y actos vinculados al objeto de la modificación subjetiva, incluidas, lógicamente, las facturas.

72.

En un contexto de subrogación, exigir al sujeto pasivo subrogado la presentación de una factura a su nombre, o lo que es lo mismo, rechazar una factura por el hecho de que se expidió a nombre del sujeto pasivo cedente, equivale a introducir una condición de difícil, por no decir de imposible, cumplimiento. Un resultado semejante sería incompatible con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que en reiteradas ocasiones ha declarado que, «cuando la administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho». (36) Este sería precisamente el caso de autos, pues una subrogación en favor de la sociedad que no se extendiera a la factura emitida por la compra del inmueble a favor de los «futuros socios» supondría indirectamente una negación del derecho a la deducción.

73.

A fortiori, es evidente que una factura emitida en favor de la sociedad pero en una fecha anterior a su constitución debe ser susceptible de rectificación a fin de que la misma figure a nombre de los socios, sin que quepa esgrimir esta circunstancia al objeto de rechazar el derecho a la deducción de la sociedad.

74.

En segundo lugar, si el Derecho del Estado miembro no atribuye a la sociedad el derecho a ejercer la deducción, sino que garantiza un derecho a la devolución en favor de los «futuros socios», la primera factura, relativa a la compra de la cantera, no suscitaría problema alguno desde la óptica de la Directiva 2006/112, pues se trata de una factura expedida a nombre de aquéllos. Respecto de la factura emitida por la constitución de la sociedad, la respuesta, en línea con el argumento de la Comisión, exigiría, tal como se ha expuesto en el punto anterior de estas conclusiones, la rectificación del documento, pues resulta evidente que la emisión a nombre de la sociedad previa a la constitución es una circunstancia que justifica la enmienda y, en consecuencia, el ejercicio del derecho a la recuperación del IVA soportado.

75.

En consecuencia, si el ordenamiento nacional exige, en unas circunstancias específicas como las de autos, o bien la deducción por parte de la sociedad, o bien la devolución a cargo de los «futuros socios», el Estado miembro no puede imponer cargas que hagan imposible la recuperación del IVA soportado, incluidos las referidas a la expedición y presentación de facturas. Las autoridades nacionales pueden aplicar medidas proporcionadas y necesarias para la consecución de los objetivos de la Directiva 2006/112, entre las que se incluye, como ha reconocido recientemente el Tribunal de Justicia, la rectificación de la factura. (37)

76.

Por todo lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 178, letra a), en relación con el artículo 168, de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o práctica

nacional que, en circunstancias específicas como las del presente asunto, impide la recuperación del IVA soportado,

a)

cuando, en el caso de la deducción a cargo de la sociedad, una factura se haya emitido ya sea a nombre de los «futuros socios» o ya sea de la sociedad si bien en una fecha anterior a su constitución,

b)

o cuando, en el caso de la devolución a favor de los «futuros socios», una factura se haya emitido a nombre de la sociedad en una fecha anterior a su constitución.

VI. Conclusión

77.

Habida cuenta de las consideraciones desarrolladas anteriormente, propongo al Tribunal de Justicia que responda al Naczelný Súd Administracyjny como sigue:

«1)

Los artículos 9 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro, en circunstancias específicas como las de autos, donde dos personas físicas, en su condición de “futuros socios”, adquieren un bien inmueble que se aporta en especie a una sociedad personal constituida con posterioridad a la adquisición e integrada por los referidos socios, atribuya el derecho a la deducción del IVA soportado a la sociedad.

En el caso de que el Estado miembro no prevea esta posibilidad, la Directiva 2006/112 se opone a que los “futuros socios” no puedan reclamar la devolución del IVA soportado. En estas circunstancias, las autoridades nacionales deben asegurar a los “futuros socios” las condiciones necesarias para que el derecho a la devolución se ejerza en condiciones sustantivas y procesales que no lo dificulten en exceso, y con arreglo al principio de neutralidad fiscal.

2)

El artículo 178, letra a), en relación con el artículo 168, de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o práctica nacional que, en circunstancias específicas como las del presente asunto, impide la recuperación del IVA soportado,

a)

cuando, en el caso de la deducción a cargo de la sociedad, una factura se haya emitido ya sea a nombre de los “futuros socios” o ya sea de la sociedad si bien en una fecha anterior a su constitución,

b)

o cuando, en el caso de la devolución a favor de los “futuros socios”, una factura se haya emitido a nombre de la sociedad en una fecha anterior a su constitución.»

(1) Lengua original: español.

(2) Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO L 347, p. 1).

(3) Véase Abella Poblet, E., Manual del IVA, 3a ed., La Ley, 2006, pp. 150 y ss.

(4) Sentencia de 14 de febrero de 1985 (268/83, Rec. p. 655).

(5) Ibid., apartados 23 y 24.

(6) Sentencia de 29 de febrero de 1996 (C-110/94, Rec. p. I-857)

(7) Ibid., ap. 22

(8) Ibid., ap. 24.

(9) Sentencia de 21 de marzo de 2000 (C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577).

(10) Sentencia de 15 de enero de 1998 (C-37/95, Rec. p. I-1).

(11) Sentencia de 8 de junio de 2000 (C-400/98, Rec. p. I-4321).

(12) Sentencia de 3 de marzo de 2005 (C-32/03, Rec. p. I-1599).

(13) Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-137/02, Rec. p. I-5547).

(14) Véanse los considerandos 5, 7, 13 y 30 de la Directiva 2006/12.

(15) El Tribunal de Justicia expresa esta idea mediante una fórmula bien arraigada en la jurisprudencia, según la cual la neutralidad del IVA se refleja en el «régimen de deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que estén a su vez, en principio, sujetas al IVA». Véanse, entre otras, las sentencias Rompelman, antes citada, apartado 19; Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 15; Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 44; de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177), apartado 19, y Fini H, antes citada, apartado 25.

(16) Sentencia Rompelman, antes citada, apartados 23 y 24.

(17) En sus conclusiones presentadas en el asunto Breitsohl, antes citado, el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer declaraba que «se puede considerar, a fortiori, que ese mismo principio prohíbe que se discrimine a estas últimas empresas en función del momento en que hayan solicitado la deducción del impuesto —antes o después de que conste que la actividad económica proyectada no llegará a materializarse— o del hecho de que, al hacerlo, la administración tributaria correspondiente les haya atribuido o no, formalmente, la condición de sujeto pasivo del impuesto» (punto 47).

- (18) Véase al respecto Klenk, F., en Sölch, O., y Ringleb, K., Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck, 2003, apartados 482 y ss.
- (19) Sentencia Faxworld, antes citada, apartado 35.
- (20) Ibid., apartados 41 y 42.
- (21) Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (C-497/01, Rec. p. I-14393).
- (22) Ibid., apartado 40.
- (23) Nótese que la solución a la que llegó el Tribunal de Justicia no coincide a primera vista con la respuesta otorgada en la sentencia de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), a pesar de que ambos asuntos versaban sobre el artículo 19 de la Directiva. Tal como puso de relieve el Abogado General Jacobs en sus conclusiones presentadas el 23 de octubre de 2003 en el asunto Faxworld (sentencia antes citada), la diferencia entre ambos supuestos radica en el marco jurídico nacional de cada asunto y en la naturaleza de las operaciones realizadas respectivamente. Así lo entendió igualmente el Tribunal de Justicia al referirse, con especial énfasis, a las «características precisas» que rodeaban al asunto Faxworld (véase el apartado 42 de la sentencia Faxworld, antes citada).
- (24) A este respecto, véase la sentencia del Conseil d'état de 30 de abril de 1980, no 15506.
- (25) A este respecto, véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs, antes citadas, puntos 19 a 24.
- (26) El Gobierno polaco y el representante de la sociedad, así como el órgano jurisdiccional remitente, han hecho constar que esta es la solución prevista en el ordenamiento jurídico polaco.
- (27) Véase la sentencia Rompelman, antes citada.
- (28) Sentencia INZO, antes citada, apartado 18.
- (29) Sentencia INZO, antes citada, apartado 20 (cursiva añadida).
- (30) Sentencia INZO, antes citada, apartado 22.
- (31) De acuerdo con la información aportada por el Gobierno polaco y por el representante de la sociedad, la sociedad colectiva prevista en el ordenamiento polaco es una sociedad personal cuya responsabilidad la comparten el patrimonio de la sociedad y el de los socios, aunque estos lo harán a título subsidiario.
- (32) «Si la administración tributaria comprobara que el derecho a deducción se ejercitó de forma fraudulenta o abusiva podría solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas» (sentencia Fini H, antes citada, apartado 33, haciendo referencia, a su vez, a las sentencias Rompelman, antes citada, apartado 24; INZO, antes citada, apartado 24, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 46).
- (33) Sentencias de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec. p. I-3303), apartado 50; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépit? (C-392/09, Rec. p. I-8791), apartado 38. de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457), apartado 50, y de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, Rec. p. I-7289), apartado 43.
- (34) Sentencias Bockemühl, antes citada, apartado 51; de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03,

Rec. p. I-3123), apartados 78 a 82, y Ecotrade, antes citada, apartado 64.

(35) Sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rec. p. I-7467), apartados 43 y 44.

(36) Sentencia Bockemühl, antes citada, apartado 51.

(37) Sentencia Pannon, antes citada, apartado 44.