

La deducción del IVA soportado en actividades previas (Comentario a la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa*) ·

Francisco Magraner Moreno y

Diego González Ortiz.

Universitat de València.

- I. *Introducción.*
- II. *Competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.*
- III. *La deducción de las cuotas del IVA soportadas en la realización de las “actividades previas”: inadecuación de los límites establecidos por el artículo 111 de la Ley española del IVA al contenido de la Sexta Directiva.*
- IV. *Efectos de la Sentencia.*

I. *Introducción.*

El artículo 111 de la Ley 37/1992 del IVA dispuso, en el apartado primero de su redacción original, un régimen especial para las deducciones de las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales, condicionando su deducción a que desde la presentación de la correspondiente declaración de solicitud hasta el inicio de las actividad no hubiera transcurrido un período de tiempo superior a un año. No obstante, -continuaba disponiendo el citado precepto- la Administración podía prorrogar el mencionado plazo cuando la naturaleza de las actividades a

· Trabajo realizado en el marco del Proyecto CV98-8-107 de la Consellería de Cultura, Educació y Ciència de la Generalitat Valenciana.

desarrollar en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justificasen ¹. Este precepto fue redactado de nuevo por la Ley 13/1996, estableciendo a partir de su entrada en vigor (1 de enero de 1997) en el apartado cinco –y en lo que aquí interesa- una regla especial para la deducción de las cuotas soportadas, ya que, como excepción a lo previsto en el apartado uno (las cuotas podrán deducirse a partir del momento en el que se inicien efectivamente las actividades) se posibilita la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades. No obstante, ello se condiciona al cumplimiento de dos requisitos, uno, de carácter puramente formal, la presentación de una declaración previa al inicio de las actividades, y otro, de tono temporal, que dichas actividades se iniciasen en el plazo de un año desde la presentación de la declaración, pudiendo la Administración prorrogar dicho plazo en atención a la naturaleza de las actividades a desarrollar o de las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de las mismas². El incumplimiento de los citados requisitos (uno de ellos o ambos de forma concurrente) se sanciona con la no deducción de las cuotas soportadas hasta el inicio efectivo de las actividades, debiendo el sujeto pasivo rectificar las deducciones que, en su caso, hubiera efectuado³.

En definitiva, a la vista de esta regulación, la cuál viene referida a las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña plantea la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea: ¿puede entenderse que la configuración que del derecho a la deducción del IVA soportado se efectúa en el artículo 17 de la Sexta Directiva permite condicionar su ejercicio, en aras de la necesaria evitación de conductas

¹ El régimen transitorio se establecía en la Disposición Transitoria Sexta de la Ley, disponiendo que “...Cuando haya transcurrido el plazo establecido en el artículo 111, apartado 1, párrafo primero, los sujetos pasivos deberán solicitar la prórroga a que se refiere el párrafo segundo del mismo apartado, antes del 31 de marzo de 1993”. Por su lado, el artículo 28 del Real Decreto 1624/1992, que aprobó el Reglamento del Impuesto, desarrollaba el procedimiento para solicitar la mentada prórroga prevista en la Ley.

² Al artículo 28 del Reglamento del Impuesto se le dio una nueva redacción por el Real Decreto 703/1997, de 16 de marzo, con el simple fin de adaptar los requisitos para optar por la prórroga del plazo del año y la solicitud de declaración previa a lo preceptuado por la nueva redacción del artículo 111 de la Ley.

³ Este precepto ha sido redactado de nuevo por la Ley 66/1997, no alterándose su contenido, sin embargo, y al menos, en lo referente a la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad objeto de este comentario.

fraudulentas, al cumplimiento de determinados requisitos como son la presentación de una solicitud expresa con carácter previo al devengo de las correspondientes cuotas y el inicio de la mencionada realización habitual de las operaciones gravadas en determinado plazo contado desde la fecha de dicha solicitud, sancionándose el incumplimiento de los referidos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción, o cuando menos, con el retraso de su efectividad hasta el momento en que tenga lugar el inicio de dicha realización habitual de las operaciones gravadas?.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea antes de pronunciarse sobre el fondo del asunto se plantea y resuelve, con carácter preliminar, si el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña es un *órgano jurisdiccional nacional* en el sentido del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea (actualmente artículo 234) y, por tanto, tiene la necesaria legitimidad para plantear una cuestión prejudicial relativa a la interpretación de la Sexta Directiva.

II. Competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

Según establece el artículo 234 del texto consolidado del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁴, antiguo artículo 177, cuando se plantee una cuestión de las mencionadas en este mismo precepto –sobre la interpretación del presente Tratado, sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad y por el Banco Central Europeo, o sobre la interpretación de los estatutos de los organismos creados por un acto del Consejo, cuando dichos estatutos así lo prevean– ante un *órgano jurisdiccional* de uno de los Estados miembros, dicho *órgano podrá* pedir al Tribunal de Justicia (TJCE) que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Ahora bien, cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un *órgano jurisdiccional nacional*, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso

⁴ Tratado firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.

judicial de Derecho interno, dicho órgano *estará obligado* a someter la cuestión al Tribunal de Justicia.

El artículo 234 del Tratado no define el concepto de órgano jurisdiccional nacional. Por eso, el TJCE podía haber aceptado la competencia de todos los órganos nacionales que tuvieran la condición de órgano jurisdiccional en virtud del respectivo ordenamiento interno, y rechazar la competencia de aquellos otros que, de acuerdo con este mismo criterio, no la tuvieran. Sin embargo, dado el carácter relativo del concepto de jurisdicción, referible exclusivamente a cada sistema político e, incluso, a cada ordenamiento jurídico, un *reenvío* al Derecho interno de los Estados miembros podía conducir a crear situaciones de desigualdad entre ellos. La alternativa al sistema de reenvío consistía en la fijación de unos criterios por el propio Tribunal, que sirvieran para decidir en cada caso sobre la competencia de un órgano para plantear la cuestión prejudicial.

Entre ambas soluciones, el reenvío y la recepción, el TJCE optó por la segunda; precisamente, con el fin de garantizar la uniformidad en la aplicación del Derecho comunitario, no sólo directamente, a través de la propia sentencia, sino también indirectamente, evitando la disparidad de criterios en orden a la competencia para plantear la cuestión prejudicial⁵. De esta manera, el TJCE no ha considerado órganos jurisdiccionales solamente a aquéllos que reciben dicha calificación por el respectivo ordenamiento jurídico nacional, sino también, en ocasiones, ha admitido cuestiones prejudiciales provenientes de órganos que no son calificados como jurisdiccionales por el Derecho respectivo.

Mayoritariamente se ha entendido que existe un concepto comunitario de órgano jurisdiccional nacional, elaborado por la sucesiva jurisprudencia del TJCE⁶. Sin embargo, lo cierto es que el Tribunal no ha realizado una verdadera

⁵ En este sentido, se ha dicho que «con ello se pretende eludir precisamente que, a través de la calificación formal estatal respectiva, pueda impedirse el uso de la cuestión prejudicial en perjuicio de una efectiva interpretación y aplicación jurídico-comunitaria, la que, al mismo tiempo, tiene como objeto alcanzar un entendimiento generalizadamente uniforme en todos los Estados». *Vid.* JIMENO BULNES, M.: *La cuestión prejudicial del artículo 177 TCE*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1996, pág. 185.

⁶ *Vid.* VILLAGOMEZ CEBRIAN, M.: *La cuestión prejudicial en el Derecho comunitario europeo*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 66.

formulación conceptual de «órgano jurisdiccional nacional» competente para plantear la cuestión prejudicial⁷. Mas bien, lo que el TJCE ha dado es una solución en cada supuesto concreto, atendiendo a las circunstancias del caso, eso sí, justificando su decisión en atención a diferentes criterios –relativos a las cualidades del órgano o de la función que realiza– no siempre igualmente entendidos o valorados.

Desde la primera decisión que abordó el problema, la Sentencia *Vaasen-Göbbels*⁸, los criterios que han inspirado la solución por el TJCE a esta cuestión han sido, básicamente, la constitución del órgano según normas jurídicas, su carácter público y permanente, la actuación a través de un procedimiento contradictorio, la decisión conforme a Derecho y el carácter obligatorio de su jurisdicción. Aunque esta primera Sentencia, según ha entendido algún autor, constituye el ejemplo más claro y ejemplificador respecto a dicha cuestión, el análisis realizado por el Tribunal en posteriores ocasiones no siempre ha estado fundamentado en todos y cada uno de los cinco criterios mencionados⁹. Mientras que en unas ocasiones el TJCE ha considerado la naturaleza de la función desarrollada como criterio preponderante sobre las características del órgano (por ej. Sentencias *Broekmeulen*, de 6 de octubre de 1981, y *Greis-Unterweger*, de 5 de marzo de 1986), en otras ocasiones ha admitido cuestiones prejudiciales interpuestas por organismos que no realizan una verdadera función jurisdiccional (por ej. Sentencias *Pretore di Saló*, de 11 de junio de 1987, y *Corbiau*, de 30 de marzo de 1993).

Pues bien, partiendo de la inexistencia de una identificación absoluta entre el concepto de órgano jurisdiccional designado por el artículo 234 del Tratado Constitutivo y el designado por cada uno de los ordenamientos jurídicos nacionales, resulta explicable –con independencia de que el razonamiento utilizado no sea compartido, o de que pueda considerarse poco razonable reconocer la competencia a órganos integrados en el ejecutivo– que el

⁷ Vid. JIMENO BULNES, M.: *La cuestión prejudicial...*, ob. cit., pág. 186.

⁸ Decisión de 30 de junio de 1966 (61/65, Rec 1966, pp. 377 y ss.).

⁹ Vid. RUIZ-JARABO COLOMER, D.: «El proceso prejudicial del artículo 177 del Tratado C.E.E.», *Actualidad Administrativa*, núm. 20, 1986, pág. 1148; JIMENO BULNES, M.: *La cuestión prejudicial...*, ob. cit., pág. 192.

TJCE haya admitido en dos ocasiones el planteamiento de la cuestión prejudicial por un Tribunal Económico-Administrativo, a pesar de no poder ser considerados órganos jurisdiccionales dentro del Derecho español. Efectivamente, el Tribunal de Justicia admitió la cuestión prejudicial planteada por el TEAC en la Sentencia *Diversinte e Iberlacta*, de 1 de abril de 1993, y recientemente ha vuelto a hacerlo en la Sentencia de 21 de marzo de 2000, asunto *Gabalfrisa*, planteada por el TEAR de Cataluña. Incluso, con anterioridad a dichas Sentencias, el propio TEAC se había definido como órgano jurisdiccional competente para plantear la cuestión prejudicial ante el TJCE en la Resolución de 29 de marzo de 1990¹⁰.

El TEAC se definió como órgano jurisdiccional competente para plantear la cuestión prejudicial, aun reconociendo su naturaleza administrativa y no jurisdiccional, pues, no obstante, de acuerdo con los criterios fijados por la jurisprudencia del TJCE que permiten considerar al organismo que los posea como "órgano jurisdiccional" a los efectos previstos en el artículo 177 del Tratado (ahora artículo 234), resulta competente para plantear el mencionado recurso prejudicial.

En particular, el TEAC entendió que los Tribunales Económico-Administrativos tienen origen legal y gozan de permanencia; que se trata de una jurisdicción obligatoria, constituyendo las reclamaciones económico-administrativas el paso previo a la impugnación en vía contenciosa de los actos administrativos en materia tributaria; que se cumple el requisito de la existencia de un procedimiento contradictorio, no sólo porque el Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas recoge supuestos de auténtico procedimiento contradictorio¹¹, sino también porque el Tratado de Roma no subordina en forma absoluta la posibilidad de acudir al Tribunal de Justicia al

¹⁰ Esta Resolución se encuentra publicada en la revista Noticias de la C.E.E., núm. 69, 1990, págs. 143-147.

¹¹ El TEAC hace expresa referencia a las reclamaciones contra repercusiones tributarias, anteriormente reguladas en el artículo 122 del Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981, y en la actualidad previstas en el artículo 117 del RD. 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

carácter contradictorio *stricto sensu* del procedimiento¹²; y que deciden siempre con arreglo a Derecho.

La Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 1 de abril de 1993, como se ha indicado, admitió la competencia del TEAC para plantear la cuestión prejudicial regulada en el antiguo artículo 177 del Tratado de Roma, si bien lo hizo implícitamente, sin analizar la condición de órgano jurisdiccional de los Tribunales Económico-Administrativos¹³. En cambio, la reciente Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000 ha reconocido expresamente la competencia del TEAR de Cataluña, al considerarlo como órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado (en la actualidad artículo 234 del texto consolidado), en contra de la opinión manifestada por el Abogado General Sr. Antonio Saggio, en sus conclusiones presentadas el 7 de octubre de 1999¹⁴.

En sus conclusiones, el Abogado General considera que para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional, en el sentido del actual artículo 234 del Tratado de Roma, es preciso tener en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, el hecho de que el órgano aplique normas jurídicas y cumpla los requisitos de posición de tercero ("terzietà") con respecto al poder ejecutivo y de independencia¹⁵. El Abogado General no cuestiona el origen legal y

¹² En concreto, el TEAC menciona la Sentencia 70/77, asunto *Simmentahl III*.

¹³ *Vid.* DE LUIS, F.: «La Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, de 1 de abril de 1993, y el planteamiento de la cuestión prejudicial», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 109, 1994, págs. 99-106.

¹⁴ Según el artículo 222 del Tratado de Roma (antiguo artículo 166), «el Tribunal de Justicia estará asistido por ocho abogados generales. La función del abogado general, según dicho precepto, consistirá en presentar públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos promovidos ante el Tribunal de Justicia, a fin de asistirle en el cumplimiento de su misión». Así, con carácter general, y en particular en la tramitación ante el TJCE de la cuestión prejudicial, una vez recibida en la Secretaría de dicho Tribunal la resolución jurisdiccional mediante la que se plantea la cuestión prejudicial, e inscrita en el correspondiente Registro, el Presidente del Tribunal atribuirá el asunto a una Sala con miras a las eventuales diligencias de prueba y designará entre sus miembros al Juez Ponente (artículo 9.2 del Reglamento de Procedimiento del TJCE, de 19 de junio de 1991). Inmediatamente después, el primer Abogado General decidirá la atribución de los asuntos a los Abogados Generales (artículo 10.2 del Reglamento de Procedimiento del TJCE).

¹⁵ En particular, el Abogado General cita la siguiente jurisprudencia del Tribunal de Justicia: Sentencias de 30 de junio de 1966, *Vaassen-Göbbels* (61/65, Rec. p. 407); de 14 de diciembre de 1971, *Politi* (43/71, Rec. p. 1039); de 11 de junio de 1987, *Pretore di Salò/X* (14/86, Rec. p. 2545), apartado 7; de 30 de marzo de 1993, *Corbiau* (C-24/92, Rec. p. I-1277), apartado 15; de 19 de octubre de 1995, *Job Center* (C-111/94, Rec. p. I-3361), apartado 9; de 12 de diciembre de 1996, Procesos penales seguidos contra X

permanencia del TEAR, la obligatoriedad de su intervención, ni tampoco que dicho órgano decida en aplicación de normas jurídicas. Sin embargo, considera estos criterios manifiestamente insuficientes a la hora de distinguir una autoridad administrativa de un órgano jurisdiccional, por lo que sugiere al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad de la cuestión planteada por el TEAR de Cataluña.

En primer lugar, el Abogado General cuestiona la existencia de un procedimiento contradictorio¹⁶, indicando que «el procedimiento ante los Tribunales Económico-Administrativos, tal como está regulado por el RPEA, sólo parcialmente puede calificarse de contradictorio en lo que respecta a los interesados». Además, responde a la afirmación manifestada por el TEAC en la Resolución de 29 de marzo de 1990 –en la que se consideraba que «el artículo 177 del Tratado de Roma no subordina en forma absoluta la posibilidad de acudir al Tribunal de Justicia al carácter contradictorio *stricto sensu* del procedimiento»– que, a pesar de que algunas resoluciones recientes del Tribunal de Justicia no consideran el carácter contradictorio un hecho *per se* decisivo para negar la calificación de órgano jurisdiccional¹⁷, «no es menos cierto que en los casos en los que el Tribunal de Justicia ha admitido cuestiones prejudiciales planteadas en procedimientos sumarios en los que el demandado no comparece, se ha tenido buen cuidado de compensar dicha laguna con un alto grado de imparcialidad e independencia en el órgano que juzgaba».

(asuntos acumulados C-74/95 y C-129/95, Rec. p. I-6609), apartado 18; de 17 de septiembre de 1997, *Dorsch Consult* (C-54/96, Rec. p. I-4961), apartado 23; de 22 de octubre de 1998, *Jokela y Pitkäranta* (asuntos acumulados C-9/97 y C-118/97, Rec. p. I-6267); de 12 de noviembre de 1998, *Victoria Film* (C-134/97, Rec. p. I-7023), apartado 14, y de 2 de marzo de 1999, *El-Yassini* (C-416/96, Rec. p. I-1209), apartado 17.

¹⁶ Según Montero Aroca, el contenido fundamental del principio de contradicción consistiría en la necesidad de ser oído y en el conocimiento por las partes de todos los materiales de hecho y de Derecho que puedan influir en la resolución judicial. *Vid.* MONTERO AROCA, J.: «Estructura del proceso» en *Derecho Jurisdiccional I, Parte General*, 8ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 324-326.

¹⁷ Se refiere, según señala el mismo Abogado General, a la sentencia *Dorsch Consult*, en la que, para rechazar la tesis de la Comisión, que mantenía que el órgano remitente «no interviene, según este último ha indicado, en un procedimiento contradictorio», el Tribunal de Justicia se limitó a afirmar que «la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto». Según el Abogado General, dicha afirmación, carente de una motivación relacionada con el caso que allí se examinaba, provoca en realidad cierta perplejidad si se considera que, anteriormente, el Tribunal de Justicia había declarado la admisibilidad de cuestiones prejudiciales planteadas en procedimientos en los que el carácter contradictorio no estaba ausente, sino solamente diferido hasta un (a veces eventual) momento posterior (véanse las sentencias *Politi* y *Pretore di Salò/X*, así como las sentencia de 28 de junio de 1978, 70/77, *Simmenthal*, Rec. p. 1453, y de 21 de abril de 1988, 338/85, *Pardini*, Rec. p. 2041)».

Pero, lo que es más importante, el Abogado General no admite la función jurisdiccional de los Tribunales Económico-Administrativos (criterio funcional), al dudar de la independencia y la posición de tercero con respecto al poder ejecutivo de aquéllos; así como por entender que, a través de sus resoluciones, dichos órganos no realizan de un modo irrevocable el Derecho. Aunque considera que los Tribunales Económico-Administrativos desarrollan una función «judicial» en sentido amplio, en la medida en que ofrece a los administrados un instrumento de resolución de litigios destinado a hacer justicia en el caso concreto, entiende que el sistema presenta en realidad las características típicas de un recurso administrativo de impugnación. Las Resoluciones Económico-Administrativas responderían, pues, a la facultad de la Administración de revocar los actos administrativos inválidos, incluso en ausencia de una solicitud expresa del particular destinatario del acto, que acompaña a la facultad general de autotutela. En definitiva, el Abogado General parece entender que la función jurisdiccional requiere la realización irrevocable del Derecho en el caso concreto por un órgano independiente, lo que rechaza en el caso de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos españoles.

Concretamente, el Abogado General niega que los Tribunales Económico-Administrativos gocen de independencia respecto al poder ejecutivo, tanto por su integración orgánica en el Ministerio de Economía y Hacienda –en la propia Administración cuyos actos son impugnados por los contribuyentes ante dichos Tribunales–, como por la inexistencia de garantías suficientes de su independencia e imparcialidad. En este sentido, se señala que los miembros de dichos órganos son funcionarios de la Administración, nombrados por el Ministro; disponiendo este último además de la facultad de destituirlos, sin que la misma se encuentre limitada a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley. Además, el Abogado General advierte que no cabe ciertamente deducir una garantía suficiente de imparcialidad la circunstancia de que, en el seno de la Administración tributaria, las funciones de gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y la de solución de reclamaciones contra dicha gestión, por otra, estén encomendadas a órganos diferentes, formalmente separados.

Niega, también, que las Resoluciones Económico-Administrativas supongan una realización irrevocable del Derecho en el caso concreto. En este sentido, el Abogado General advierte que dichas resoluciones son en principio recurribles en todos los casos –inmediatamente o bien una vez que se haya pronunciado el TEAC– ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que la reclamación económico-administrativa ejerce la función típica de los recursos administrativos, de dar a la Administración la oportunidad de dictar su decisión en justicia con carácter definitivo. Precisamente, por esa razón, los órganos que conocen de las reclamaciones económico-administrativas no están obligados a entrar a examinar el contenido de las reclamaciones presentadas, considerándose desestimadas si no existe pronunciamiento antes del transcurso de un año, pudiendo el particular a partir de ese momento dirigirse a la jurisdicción económico-administrativa; y, además, pueden inhibirse en determinados asuntos, atribuyendo su decisión al Ministerio de Hacienda.

El Abogado General finaliza sus conclusiones advirtiendo, en primer lugar, que negar al TEAR la calificación de «órgano jurisdiccional», a efectos del mecanismo de remisión prejudicial, no puede producir la consecuencia de perjudicar la aplicación uniforme del Derecho comunitario. La razón se encontraría, precisamente, en que las resoluciones adoptadas en el procedimiento económico-administrativo son recurribles en todo caso ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁸. En segundo lugar, advierte también que no cabe reconocer una autoridad de precedente a la Sentencia *Diversinte, S.A. e Iberlacta, S.A.*, en la que el Tribunal de Justicia respondió a una cuestión prejudicial planteada por el TEAC de Madrid sin poner en duda la naturaleza de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 177 del Tratado, al no haberse ocupado el TJCE en absoluto de la cuestión de la admisibilidad de la cuestión prejudicial por las razones evocadas.

¹⁸ El Abogado General se preocupa de distinguir las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos frente a las decisiones de la Comisión de Apelación holandesa en materia de medicina general (Comité holandés competente para autorizar la colegiación de médicos), cuya calificación como órgano jurisdiccional fue aceptada por el Tribunal de Justicia en la Sentencia Broekmeulen (de 6 de octubre de 1981, 246/80, Rec. p. 2311) al tener en cuenta que las mismas se consideraban definitivas en el ordenamiento nacional.

A pesar de las conclusiones presentadas por el Abogado General, el TJCE ha considerado que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos tienen fuerza obligatoria, porque –fuera de los casos de nulidad de pleno Derecho y de recurso extraordinario de revisión– no pueden ser revocadas ni modificadas por la Administración tributaria, que está obligada a ejecutarlas¹⁹; que la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto, pudiendo además los interesados, en el caso analizado, presentar escritos de alegaciones y pruebas en apoyo de sus pretensiones y solicitar la celebración de vista pública²⁰; y que la separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación y los Tribunales Económico-Administrativos, confiere a estos últimos la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del actual artículo 234 del Tratado, a diferencia de lo que ocurría con el *directeur des contributions directes et des accises* del que se trataba en la sentencia de 30 de marzo de 1993, *Corbiau* (C-24/92, Rec. p. I-1277). Por todo ello, el Tribunal de Justicia acepta la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear la cuestión prejudicial.

II. *La deducción de las cuotas del IVA soportadas en la realización de las “actividades previas”: inadecuación de los límites establecidos por el artículo 111 de la Ley española del IVA al contenido de la Sexta Directiva.*

¹⁹ Según el artículo 112 del RD 391/1996, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, «1. Los jefes de las Sociedades del Tribunal Económico-Administrativo Central y los Secretarios de los Tribunales Regionales y Locales vigilarán el cumplimiento de las resoluciones dictadas por el órgano respectivo, adoptando por sí o proponiendo al Presidente, según proceda, las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a su ejecución. 2. Si lo estimaran conveniente, exigirán que cada quince días se les comuniquen por la oficina o Tribunal correspondiente los trámites realizados hasta conseguir el total cumplimiento del fallo dictado».

²⁰ Así está previsto en los artículos 90 y 97 del RD 391/1996. Además, como expresamente señala el TJCE, el artículo 40, apartado 3, de dicho RD, el Tribunal Económico-Administrativo que estime pertinente resolver cuestiones no planteadas por los interesados debe exponerlas a los que estuvieran personados en el procedimiento y concederles un plazo de quince días para que formulen alegaciones.

Como ya se ha tenido la oportunidad de señalar, el artículo 111, apartado cinco, de la Ley 37/1992, del IVA, según redacción dada al mismo por la Ley 13/1996, permite la deducción –con carácter general- de las cuotas soportadas “con anterioridad al inicio de la actividad” siempre y cuando se cumplan dos requisitos, en primer lugar, que se presente una declaración, y, en segundo lugar, que el inicio de la actividad se produzca dentro del plazo de un año desde la solicitud, plazo que puede ser prorrogado por la Administración.

La exigencia de estos condicionamientos impuestos por parte del legislador español que limitan la deducción de cuotas soportadas de IVA en “actividades previas” al cumplimiento de requisitos formales y temporales fue tempranamente criticado por la doctrina científica²¹, entendiéndose básicamente que de la Sexta Directiva no se podía deducir la exigencia de tales requisitos, sino, más bien al contrario –su inexigencia-, ya que de la norma comunitaria lo que se derivaba era una tendencia hacia la flexibilidad formal, en pro de la consecución plena del principio de neutralidad del Impuesto. En este sentido, el profesor FALCON TELLA denunciaba que la normativa española podía encontrarse en contradicción manifiesta con alguna de las Sentencias emitidas hasta este momento por el TJCE sobre materias idénticas²². De este modo, de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo podía concluirse que ni resulta procedente condicionar la deducción al hecho de que se presente una declaración previa al inicio de las actividades²³ ni puede resultar compatible con el ordenamiento comunitario el límite de un año para iniciar efectivamente las operaciones gravadas, no cabiendo en modo alguno el establecimiento de un

²¹ Vid. FALCON TELLA, R.: *Medidas Fiscales para 1997*, Civitas, Madrid, 1997, págs. 308 y 309.

²² “En modo alguno puede considerarse necesario, ... ni el inicio efectivo de las operaciones dentro del plazo de un año o la solicitud de prórroga de dicho plazo, ni la declaración previa al inicio, ni siquiera el inicio efectivo dentro de los cinco años siguientes, para deducir el IVA soportado hasta entonces, ya que para evitar fraudes basta la comprobación de las correspondientes adquisiciones, como se comprueba o puede comprobarse cualquier deducción del impuesto” (FALCON TELLA, R.: *Medidas Fiscales para 1997*, ob. Cit., pág. 309).

²³ Según FALCON TELLA “...los Estados miembros podrán sancionar la no presentación de la declaración de inicio de la actividad ...pero no excluir ni retrasar el derecho a la deducción del IVA soportado; pues tratándose de un derecho derivado del ordenamiento comunitario, una sanción de este tipo únicamente sería posible si estuviera prevista en la normativa comunitaria...” (*Medidas Fiscales para 1997*, ob cit, pág. 317).

plazo prorrogable discrecionalmente por la Administración²⁴. Pudiendo deducirse incluso, de la Sentencia *Rompelman* (Asunto 268/83), que la terminología utilizada por la Ley del IVA es incorrecta, “ya que –como de forma contundente destaca FALCON TELLA- no se trata en rigor de cuotas soportadas “con anterioridad al comienzo de actividades empresariales o profesionales”, como reza la rúbrica del artículo 111, sino de cuotas soportadas *en el inicio de la actividad empresarial*; anteriores ciertamente a la realización de *operaciones sujetas* (ventas), pero no por ello anteriores a la actividad empresarial misma, ya que ésta incluye tanto las ventas como las compras, e incluso los actos preparatorios”²⁵.

Los argumentos críticos -anteriormente reseñados- vertidos por la autorizada doctrina científica española citada, resultan plenamente recogidos por el Tribunal europeo, el cuál –a diferencia de la cuestión de admisibilidad y legitimidad del órgano competente a la que se ha hecho alusión en el apartado anterior- sigue fielmente en los fundamentos de su Sentencia referidos al fondo del asunto las conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio presentadas el 7 de octubre de 1999.

El Abogado General destaca en sus conclusiones que la compatibilidad con la Sexta Directiva del régimen establecido en el artículo 111, apartado 5, de la Ley española del IVA es “bastante dudosa”, ya que, el principio fundamental de neutralidad del IVA, no permite que “los Estados miembros condicionen o limiten el derecho del sujeto pasivo a deducir las cuotas soportadas del modo que los hace la normativa española”. Para llegar a esta conclusión, el Sr. Saggio analiza, en primer lugar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la inclusión del término actividad preparatoria entre las “actividades económicas” a que se refiere el artículo 4 de la Directiva. Así, el Tribunal, en la Sentencia *Rompelman* ²⁶, consideró que “el régimen de deducciones tiene por objeto liberar

²⁴ “A lo sumo –señala el profesor FALCON TELLA- cabría admitir la obligación del sujeto pasivo de comunicar anualmente a la Administración, en su caso, que no ha iniciado todavía la realización de entregas o prestaciones de servicios, e incluso la sanción de la omisión de tal comunicación como infracción simple...” (*Medidas Fiscales para 1997*, ob cit, pág. 317).

²⁵ *Medidas Fiscales para 1997*, ob. Cit, pág. 315.

²⁶ Sentencia de 14 de febrero de 1985, Asunto 268/1983.

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 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 dichas actividades estén sujetas al IVA". El Tribunal adopta, de este modo, una interpretación amplia del concepto de "actividades económicas", incluyendo dentro de éstas los actos auxiliares para el desarrollo de las actividades comerciales o profesionales auténticas o específicas. Añadiendo, finalmente, que "el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el hecho de que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente un bien inmueble, es decir, cuando comenzara a producirse el ingreso sujeto al impuesto".

La conclusión a la que se llega en la Sentencia *Rompelman* se ve confirmada en la Sentencia *Lennartz*²⁷, en la que el Tribunal precisa que "un particular que adquiere bienes para una actividad económica en el sentido del art. 4 lo hace como sujeto pasivo, aun cuando los bienes no se utilicen inmediatamente para tales actividades económicas". Llegando así el Tribunal a la conclusión de que la utilización inmediata de los bienes para operaciones gravadas o exentas no constituye en sí misma un requisito para la aplicación de las disposiciones relativas al derecho a regularizar las deducciones.

Con posterioridad, en la Sentencia *INZO*²⁸, el Tribunal vuelve a abordar esta cuestión. En esta ocasión se trataba de decidir si los primeros gastos de inversión efectuados por un sujeto pasivo con vistas al futuro desarrollo de operaciones comerciales debían considerarse "actividades económicas" en el sentido del artículo 4 de la Directiva. La Sentencia admite la deducibilidad de las cuotas soportadas en los gastos ocasionados como consecuencia de unos estudios de mercado, que son precisamente los que ocasionan la renuncia al

²⁷ Sentencia de 11 de julio de 1991, Asunto C-97/1990.

²⁸ Sentencia de 29 de febrero de 1996, Asunto C-110/94.

inicio de la actividad. El Tribunal entiende que, de lo contrario, se crearían “diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto, y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar inversiones que darán lugar a operaciones imponibles. 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”.

El Abogado General destaca lo que con estas Sentencias se pretende subrayar, y es que, a efectos de aplicar la Directiva, el concepto de “actividades económicas” engloba igualmente las actividades anteriores y auxiliares de las que constituyen el objeto directo de la actividad comercial o profesional. La Administración Tributaria lo que podrá comprobar (o exigir) es que la intención declarada de iniciar una actividad económica se vea confirmada por elementos objetivos.

Ahora bien, partiendo de que el IVA soportado en actividades previas es plenamente deducible, la cuestión que queda por verificar sería si los requisitos establecidos por el artículo 111 de la Ley española del IVA pueden estar justificados en la prevención del fraude fiscal. Y, para resolver esta última cuestión, el Sr. Saggio considera del todo necesario hacer una especial referencia al contenido de la Sentencia *Molenheide*²⁹, en la que tras efectuarse un análisis de la cuestión planteada a la luz del principio de proporcionalidad recientemente destacado por la Sentencia *Leur-Bloem*³⁰, se concluye señalando que “si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. En consecuencia no pueden ser utilizadas formas que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia”.

La conclusión a la que llega el Abogado General en sus conclusiones es que la normativa española contiene “medidas desproporcionadas para alcanzar

²⁹ Sentencia de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-286/1994.

³⁰ Sentencia de 17 de julio de 1997, Asunto C-28/1995.

el objetivo que persigue, en la medida en que retrasa sistemáticamente el disfrute del derecho a deducir o, simplemente, se niega a reconocerlo cuando el sujeto pasivo no comience la realización habitual de las operaciones gravadas objeto de la actividad”. Como ya había señalado el profesor FALCON TELLA³¹, la falta de declaración previa y el retraso en la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad pueden ser objeto de una sanción, pero no pueden impedir el derecho a la deducción. Finalmente, tampoco la existencia de una prórroga puede justificar la valoración negativa de la disposición cuestionada, ya que, “si las actividades preparatorias –según el Abogado General- forman parte, de pleno derecho, del concepto de “actividades económicas” del art. 4 de la Directiva, la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los gastos derivados de dichas actividades no puede depender de las discrecionalidad de la Administración”³².

Como ya habíamos adelantado al inicio de este capítulo, el TJCE recoge finalmente las conclusiones efectuadas por el Abogado General el 7 de octubre de 1999 para justificar su decisión, que no es otra que considerar que la normativa española va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, por tanto, en esta Sentencia se responde al TEAR de Cataluña sobre la cuestión prejudicial planteada señalando que, el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como los establecidos por el artículo 111 de la Ley española número 37/1992, del IVA, según redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

IV. Efectos de la Sentencia.

³¹ *Medidas Fiscales para 1997*, ob. Cit., pág. 317.

³² Así lo había señalado ya el profesor FALCON TELLA al considerar que “no cabe en modo alguno... es el establecimiento de un plazo prorrogable discrecionalmente por la Administración para iniciar sus actividades, condicionando al mismo la deducción del IVA soportado; aunque sólo se condicione el momento en que dicha deducción puede practicarse” (*Medidas Fiscales para 1997*, ob cit, pág. 317).

Ante todo, es conveniente destacar que el Derecho comunitario, originario y derivado, goza de primacía respecto al Derecho interno de cada Estado miembro; el Derecho comunitario directamente aplicable –Tratados, Reglamentos, Decisiones y Directivas– prevalece frente a las normas internas anteriores y posteriores que resulten incompatibles con el mismo. El fundamento de este principio de primacía del Derecho comunitario, según la jurisprudencia del TJCE, no se encontraría tanto en los preceptos constitucionales de cada Estado miembro –en el caso de España en el artículo 93 de la Constitución española– sino en la propia naturaleza del ordenamiento comunitario, surgido de la voluntad común de los Estados, que debe prevalecer sobre las voluntades particulares de los mismos.

Concretamente, en la Sentencia *Costa c. Enel* (asunto 6/64, de 15 de julio de 1964), el Tribunal de Justicia fundamentó la primacía del Derecho comunitario a partir de cuatro tipos de razones³³:

- En primer lugar, el TJCE se basa en la idea de que la atribución de competencias realizada a las Comunidades europeas no tendría sentido si al mismo tiempo no se hubieran limitado las competencias de los Estados miembros, si no se hubieran limitado los derechos soberanos en determinados ámbitos de estos últimos.
- En segundo lugar, la primacía del Derecho comunitario se basaría en la aplicabilidad y eficacia directa de las normas comunitarias de Derecho derivado, prevista en el actual artículo 249 del Tratado de Roma (antiguo artículo 189).
- En tercer lugar, se encontraría el compromiso de cooperación leal en el cumplimiento de los Tratados y del Derecho derivado, que obliga a los Estados miembros a abstenerse de toda medida susceptible de poner en peligro la realización de los objetivos de los Tratados (artículo 10 del Tratado de la Comunidad Europea, antiguo artículo 5).

³³ Vid. MANGAS MARTIN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Mc. Graw Hill, Madrid, 1996, págs. 421-425; ABELLÁN HONRUBIA V.; VILÁ COSTA, B.: *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*, 2ª ed., Ariel, Barcelona, 1994, págs. 126-129.

- En cuarto lugar, se encontraría la aceptación por todos los Estados miembros de que los Tratados y el Derecho derivado se apliquen sin discriminación basada en la nacionalidad de los particulares (artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea, antiguo artículo 6).

La primera consecuencia del principio de primacía del Derecho comunitario –según se desprende de la mencionada sentencia *Costa c. Enel* y de otras posteriores, en particular, de la sentencia *Simmenthal*, de 9 de marzo de 1978– se encuentra en el deber de las autoridades nacionales de no aplicar las normas de Derecho interno que sean incompatibles con el ordenamiento comunitario³⁴. Según la segunda de las sentencias mencionadas, «el juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su propia competencia, las disposiciones del Derecho comunitario tiene la obligación de asegurar el pleno efecto de esas normas, dejando inaplicada, si es preciso, y por su propia autoridad, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que sea necesario solicitar la eliminación previa de esta última, por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional».

De este modo, el juez nacional no puede derogar ni declarar inconstitucional una norma legal interna que sea incompatible con el ordenamiento comunitario, ni tampoco deberá esperar su derogación por el órgano legislativo o plantear la cuestión de constitucionalidad. El juez nacional, en el caso concreto del que esté conociendo, deberá excluir la aplicación de la norma interna incompatible con el Derecho comunitario³⁵. Pero, además, en el litigio concreto, el juez debe aplicar directamente la norma comunitaria.

³⁴ Vid. R. FALCÓN Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, S.P.U.C.-Cívitas, Madrid, 1988, págs. 91-92; MANGAS MARTIN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, ob. cit., págs. 425-428; ABELLÁN HONRUBIA V.; VILÁ COSTA, B.: *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*, ob. cit., págs. 129-132.

³⁵ Según el profesor Falcón y Tella, «la exigencia de que el juez interno deje inaplicada las normas incompatibles con el ordenamiento comunitario *por su propia autoridad* supone, de hecho, modificar la posición constitucional de los órganos jurisdiccionales en aquellos sistemas, como el nuestro, en que normalmente el juez ordinario no podría inaplicar una ley posterior sin plantear previamente cuestión de inconstitucionalidad». Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, ob. cit., pág. 93.

Así pues, partiendo de que las autoridades nacionales deben excluir la aplicación de las normas nacionales que sean contrarias al Derecho comunitario, debiendo aplicar la norma comunitaria correspondiente, podemos plantearnos la cuestión de la eficacia de las sentencias del TJCE que resuelven una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional. Fundamentalmente, por tanto, debemos plantearnos si la sentencia que interpreta el Derecho comunitario tiene efectos vinculantes para el órgano jurisdiccional que planteó la cuestión prejudicial y, consiguientemente, en caso de que la norma nacional sea contraria a la comunitaria, según la interpretación realizada por el TJCE, el órgano jurisdiccional nacional deberá inaplicar la primera y resolver el litigio planteado aplicando directamente el Derecho comunitario.

Pues bien, en relación con la eficacia de las sentencias prejudiciales, lo primero que debemos señalar es que éstas tienen efectos vinculantes respecto del órgano jurisdiccional que planteó la cuestión. La fuerza obligatoria de las sentencias del TJCE se encuentra prevista en el artículo 65 del Reglamento de Procedimiento de dicho Tribunal, de 19 de junio de 1991, en el que se dispone que «la sentencia será firme desde el día de su pronunciamiento», y ha sido también reconocida por la jurisprudencia del propio TJCE³⁶. De este modo, según ha señalado algún autor, «la decisión del TJCE condiciona el fallo del juzgador de forma indirecta: a través de la fundamentación de su sentencia, en la que habrá de aceptarse el criterio del TJCE como uno de los datos de Derecho de los que se partirá para alcanzar el fallo»³⁷.

Consiguientemente, el juez *a quo* deberá adecuar su fallo a la decisión del TJCE, inaplicando la norma comunitaria, si el objeto de la cuestión hubiera versado sobre su validez, o aplicarla en el sentido propuesto por el Tribunal de Luxemburgo, dejando correlativamente de aplicar la norma interna que resulte contraria al Derecho comunitario, según la interpretación realizada por aquél. Lo mismo sucederá cuando el órgano jurisdiccional que haya planteado la cuestión prejudicial sea un Tribunal Económico-Administrativo español.

³⁶ Sentencia de 3 de febrero de 1977, asunto *Benedetti* (52-76, Rec. 1977, pp. 163, 183).

³⁷ Vid. VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial en el Derecho comunitario europeo*, ob. cit., pág. 135.

Admitida su competencia para plantear la cuestión prejudicial, cuando el TJCE interprete una norma interna de forma incompatible con el ordenamiento comunitario, el órgano económico-administrativo deberá inaplicar éste, aunque no sea competente para declarar su nulidad³⁸.

Cuestión distinta será la eficacia que deba de atribuirse a la Sentencia del TJCE en relación con ulteriores casos, en los que sea de aplicación la misma norma comunitaria objeto de la cuestión prejudicial. En relación con las sentencias de interpretación, que son las que nos interesan en este momento, el TJCE tuvo ocasión de plantearse y pronunciarse sobre la cuestión por primera vez en la Sentencia *Da Costa*, de 27 de marzo de 1963. El Tribunal de Luxemburgo entendió que sus pronunciamientos prejudiciales en materia de interpretación tienen una autoridad general que alcanza a todos los órganos jurisdiccionales nacionales, que se fundamenta en el carácter abstracto de la interpretación dada, en la finalidad del procedimiento prejudicial y en las garantías de objetividad y ausencia de partes en sentido estricto³⁹. No obstante, también ha indicado el Tribunal que «los órganos jurisdiccionales, incluso los aludidos en el apartado 3 del artículo 177, conservan la entera libertad de acudir al Tribunal si lo estiman oportuno»⁴⁰.

Además de la eficacia general de las sentencias prejudiciales dictadas por el TJCE, éstas se caracterizan por su efecto retroactivo. Centrándonos, una vez más, en las sentencias interpretativas, el TJCE reconoció los efectos *ex tunc* de éstas, al considerar que «la regla así interpretada debe ser aplicada por todos los

³⁸ Así lo entiende el profesor Falcón y Tella, quien destaca la distinta posición de los Tribunales Económico-Administrativos en la aplicación del Derecho comunitario y en la aplicación del Derecho interno. *Vid.* FALCON Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, *ob. cit.*, pág. 251.

³⁹ *Vid.* VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial en el Derecho comunitario europeo*, *ob. cit.*, pág. 139.

⁴⁰ Sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto *CILFIT* (283/81, Rec. 1982, p. 3415). La posición mantenida por el TJCE en cuanto a la autoridad de sus sentencias se ha calificado de conciliadora, aunque también ambigua. *Vid.* VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial en el Derecho comunitario europeo*, *ob. cit.*, pág. 140. En opinión de Ruiz-Jarabo, la sentencia prejudicial produce un efecto de *precedente*, «por el hecho de que está orientada hacia cuestiones puramente jurídicas y de que exige una discusión extremadamente amplia en la que participan además de las partes del litigio de origen los Gobiernos de los Estados miembros, la Comisión y, en su caso, el Consejo y el Parlamento». *Vid.* RUIZ-JARABO COLOMER, D.: «El proceso prejudicial del artículo 177 del Tratado C.E.E. (y II)», *Actualidad Administrativa*, núm. 21, 1986, pág. 1196.

jueces de la Comunidad, y también a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resolvió la demanda de interpretación, siempre que, por lo demás, concurren las condiciones que permitan llevar ante las jurisdicciones competentes el litigio relativo a la aplicación de dicha regla»⁴¹. Así pues, en principio, las sentencias interpretativas tienen eficacia retroactiva, con límite de aquellas situaciones que hayan devenido intangibles de conformidad al Derecho nacional, bien por prescripción, caducidad o por cosa juzgada⁴². Pero, en alguna ocasión, el TJCE también ha limitado el efecto retroactivo de las sentencias prejudiciales, teniendo en cuenta las graves repercusiones financieras que la sentencia podía producir⁴³.

Por último, debemos tener en cuenta que las sentencias prejudiciales no vinculan exclusivamente a los órganos jurisdiccionales. El TJCE, en el asunto *Comisión c/ Italia*⁴⁴, consideró que la obligación de inaplicación del Derecho interno por el juez, cuando aquél resulta contrario al ordenamiento comunitario, no es más que una garantía mínima, «y no es suficiente para asegurar la aplicación plena y completa del Tratado». Según el Tribunal de Luxemburgo, «la incompatibilidad de la legislación nacional con las disposiciones del Tratado, incluso directamente aplicables, sólo puede ser definitivamente eliminada por medio de disposiciones internas obligatorias que tengan el mismo valor jurídico que las que deben ser modificadas». Por ello, en aquella ocasión, el Tribunal consideró que la República italiana «no puede sustraerse a la obligación de adaptar su legislación nacional a las exigencias del Tratado invocando la aplicabilidad directa de las disposiciones de éste, o la existencia de una práctica administrativa, o el conocimiento que tendrán los ciudadanos comunitarios de sus derechos».

En definitiva, y a la espera de una futura modificación legislativa de la normativa afectada por la Sentencia *Gabalfrisa*, el TEAC de Cataluña se

⁴¹ Sentencia de 23 de marzo de 1980, asunto *Denkavit* (61/79, Rec. 1980, p. 1205).

⁴² Vid. VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial en el Derecho comunitario europeo*, ob. cit., págs. 151-152.

⁴³ Sentencia de 8 de abril de 1976, asunto *Gabrielle Defrenne/Sabena* (43/75, Rec. 1976, pp. 1889 y ss.).

⁴⁴ Sentencia de 15 de octubre de 1986, asunto *Comisión c/ Italia* (168/85, Rec. 1986, p. 2945).

encuentra vinculado por la interpretación conjunta realizada por el TJCE de los artículos 4, 17 y 22 de la Sexta directiva. El TEAR deberá inaplicar aquellos artículos de la Ley del IVA y de su Reglamento que regulan el derecho de los empresarios o profesionales a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales, en todo aquello en que resulten incompatibles con su interpretación de los mencionados preceptos de la Sexta directiva. En su lugar, el TEAR de Cataluña deberá aplicar directamente estos últimos, de acuerdo con la interpretación llevada a cabo por el TJCE. Lo mismo deberán hacer los demás órganos *jurisdiccionales* nacionales que deban resolver litigios en los que sean de aplicación dichas normas jurídicas, aunque se trate de relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de que fuera dictada la Sentencia, con los límites que representan las normas sobre prescripción, caducidad o cosa juzgada.