CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 16 de diciembre de 1999 *

1. Esta demanda de decisión prejudicial, presentada por el Bundesfinanzhof, Alemania, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), pone de manifiesto las dudas que alberga acerca del alcance de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia referida al derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado sobre los gastos de inversión.

Lo que se trata de dilucidar en este caso es si, de acuerdo con las disposiciones de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), un sujeto pasivo conserva el derecho a deducción cuando una reforma legislativa, posterior a la adquisición de un bien o de un servicio realizada con el propósito de desarrollar una actividad económica sujeta al IVA, le priva del derecho a renunciar a la exención en dicha actividad, y si tiene alguna incidencia el hecho de que el impuesto hubiera sido liquidado sin perjuicio de una comprobación ulterior.

* Lengua original: español.

1 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

I. Hechos y procedimiento principal

2. Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR (en lo sucesivo, «Schloßstraße») tiene como objeto social el ejercicio de un derecho de superficie sobre un determinado terreno, la construcción en éste de un edificio de viviendas y oficinas, así como la explotación a largo plazo del inmueble.

3. Schloßstraße adquirió el referido derecho de superficie en marzo de 1991 y solicitó, días después, una licencia de obras. Debido a problemas de conformidad con el derecho urbanístico, no obtuvo dicha licencia hasta mayo de 1993. El tribunal de remisión señala que, al menos hasta el mes de junio de 1993, los asociados tenían el propósito de ceder a un tercero la licencia de obras. No obstante, al no encontrar un comprador, concluyeron un contrato con un arquitecto para construir el edificio. Las obras comenzaron en enero de 1994 y finalizaron en diciembre del mismo año. De la superficie total de la construcción, Schloßstraße arrendó el 39,38 % como vivienda, el 13,96 % a un arquitecto que instaló allí su estudio y el 46,49 % restante a una sociedad anónima que, como empresa de servicios financieros, realizaba operaciones exentas en más de un 90 %.

4. En las declaraciones del IVA para los años 1992 a 1994, Schloßstraße optó por la tributación de las operaciones de arrendamiento proyectadas o realizadas, y dedujo el impuesto soportado sobre los gastos de construcción. La deducción le fue en principio concedida. No obstante, de acuerdo con los artículos 164 y 168 de la Abgabenordnung (Código de impuestos; en lo sucesivo, «AO»), los impuestos se liquidaron sin perjuicio de una comprobación posterior.

5. Tras una comprobación, el Finanzamt Paderborn decidió rectificar las declaraciones-liquidaciones de Schloßstraße correspondientes a los años 1992 a 1994. El Finanzamt sólo aceptó la deducción del 13,96 % de las cantidades solicitadas, por considerar que la única utilización del inmueble sujeta al impuesto era la del estudio del arquitecto. En opinión de esta administración tributaria, no era ya posible conceder la deducción respecto al 46,49 % correspondiente a la utilización exenta del inmueble por la sociedad anónima ya que, para este tipo de operaciones, la posibilidad de renunciar a la exención había sido suprimida a partir del 1 de enero de 1994, tras la modificación del artículo 9, apartado 2, de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, en lo sucesivo, «UStG»), introducida por la Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (Ley de lucha contra el fraude y de simplificación fiscal; en lo sucesivo, «StMBG») de 21 de diciembre de 1993. Por otra parte, Schloßstraße no podía, según el Finanzamt, acogerse a la disposición transitoria prevista en el artículo 27, apartado 2, de la UStG, en su versión resultante de la StMBG, ya que no comenzó la construcción del edificio antes del 11 de noviembre de 1993, fecha límite establecida en esa disposición.

6. La reclamación y el recurso presentados por Schloßstraße contra esta decisión del Finanzamt fueron desestimados. En su recurso de casación («Revision» alemana), Schloßstraße alega que no le es aplicable la limitación de la opción introducida por la nueva regulación del artículo 9, apartado 2, de la UStG, porque ha de considerarse que la construcción del edificio comenzó en el momento en que se solicitó la licencia de obras o, al menos, cuando ésta fue concedida. Por otra parte, de la sentencia Inzo del Tribunal de Justicia [2] deduce que puede ampararse en el principio de protección de la confianza legítima para reclamar el derecho a la deducción del impuesto soportado en los años 1992 y 1993 (tales como los gastos de arquitecto y de notario).

7. En su auto de remisión, el Bundesfinanzhof señala que es dudoso que la casación pueda prosperar. Afirma, en primer lugar, que Schloßstraße no puede invocar las disposiciones transitorias del artículo 27, apartado 2, de la UStG, dado que debe considerarse que la construcción del edificio no comenzó hasta enero de 1994. Las prestaciones efectuadas ya en 1992 y 1993 forman parte de los gastos de construcción

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

del edificio y, en este sentido, son parte del edificio como «bien de inversión». Por consiguiente, la decisión sobre la deducción del IVA soportado sobre estas prestaciones no puede tomarse con independencia de la construcción del edificio —ni, por ello, sin la limitación del artículo 27, apartado 2, de la UStG, en su versión del StMBG—, sino que depende del destino efectivo del edificio, es decir, de las operaciones de arrendamiento efectuadas en 1994 y de su calificación como gravadas o exentas.

Puesto que, conforme a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof referida a la UStG, la decisión definitiva acerca de la deducción sólo puede tomarse cuando se conozca la utilización real de los bienes de inversión —y no sobre la base de su utilización pretendida—, el Finanzamt pudo modificar, conforme al artículo 164, apartado 2, de la AO, las liquidaciones sujetas a comprobación y denegar la deducción por cuanto los servicios prestados fueron finalmente utilizados para realizar operaciones exentas.

En segundo lugar, el Bundesfinanzhof señala que la aplicación retroactiva de la nueva versión del artículo 9, apartado 2, de la UStG a la deducción de las prestaciones realizadas en 1992 y 1993 no viola el principio constitucional de prohibición de la retroactividad. En el momento de la entrada en vigor de la nueva legislación, el derecho a deducción respecto de las inversiones indicadas no era definitivo, ya que no constaba todavía la utilización final de los bienes de inversión, elemento determinante para la decisión sobre el derecho a deducir.

Por último, el tribunal de remisión considera que Schloßstraße no puede invocar una confianza legítima en poder acogerse a la opción prevista en el antiguo artículo 9, apartado 2, de la UStG respecto del proyectado arrendamiento del edificio, dado que la construcción de éste comenzó después de que hubiera entrado en vigor la nueva normativa.

8. No obstante, el Bundesfinanzhof se pregunta si esta interpretación de las disposiciones aplicables del derecho alemán es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 17 de la Sexta Directiva. Por ello, decidió suspender el procedimiento y plantear las cuestiones prejudiciales cuyo tenor literal es el siguiente:

«Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal NV, C-37/95, con referencia a la sentencia de 29 de febrero de 1996, Inzo, C-110/94) el derecho a deducción sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido

utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto.

De acuerdo con este principio, ¿sigue también existiendo el derecho a deducción cuando el sujeto pasivo ha utilizado efectivamente los bienes o servicios para la realización de operaciones (de arrendamiento), pero, debido a una modificación legal, tras la entrega del bien o la prestación del servicio, ya no puede renunciar a la exención de las operaciones realizadas, es decir, no puede efectivamente realizar operaciones *sujetas a imposición?*

En caso de que concurran tales circunstancias sobrevenidas, ¿sigue existiendo el derecho a deducción cuando, conforme al derecho interno, las liquidaciones se encontraban bajo la llamada reserva de comprobación, que permite una rápida liquidación basada sólo en los datos proporcionados por el sujeto pasivo, pero, por otra parte, autoriza a la administración tributaria a corregir la liquidación tanto en sus aspectos fácticos como jurídicos?»

II. Observaciones presentadas en el procedimiento prejudicial

9. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento, dentro del plazo establecido al efecto por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, el Gobierno alemán y la Comisión.

En el acto de la vista, celebrada el 2 de diciembre de 1999, comparecieron, a fin de presentar observaciones orales, el representante de Schloßstraße, el del Gobierno alemán, y el de la Comisión.

III. Análisis de las cuestiones prejudiciales

10. Las cuestiones planteadas en este asunto, que el agente de la Comisión calificó en la vista de «difícil y técnicamente complicado», suscitan dos problemas. Se trata, por una parte, de determinar en qué momento adquiere el sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado sobre los gastos de inversión y, por otra, si los Estados miembros pueden suprimir, con carácter retroactivo, el derecho a deducir ya adquirido basándose, en su caso, en el carácter provisional de la liquidación efectuada. [3] Antes de pronunciarme sobre estos dos extremos, considero necesario recordar las normas de la Sexta Directiva y del

3 — El extremo, debatido por las partes y evocado por Schloßtraße en la vista, de determinar en qué momento debe considerarse iniciada la construcción del edificio a los efectos de la UStG es, como deja entender el Bundesfinanzhof en su auto de remisión, una cuestión de derecho nacional que no procede examinar en el marco del presente asunto.

derecho alemán aplicables al arrendamiento de bienes inmuebles.

A. *Normas de la Sexta Directiva y del derecho alemán aplicables al arrendamiento de bienes inmuebles*

11. Con arreglo a la Sexta Directiva, el arrendamiento de inmuebles está, en principio, exento de IVA. Así lo establece su artículo 13, parte B, según el cual:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]»

12. No obstante, el artículo 13, parte C, dispone:

«Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

[...]

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

13. En Alemania, la exención del IVA en las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles está establecida en el artículo 4, punto 12, letra a), de la UStG. Sin embargo, dicho Estado miembro ha hecho uso de la posibilidad que le ofrece la Sexta Directiva de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, tal como se recoge en el artículo 9, apartado 1, de la misma Ley.

14. En su versión anterior a la modificación introducida por la StMBG de 21 de diciem-

bre de 1993, el artículo 9, apartado 2, de la UStG, establecía lo siguiente:

«La renuncia a la exención prevista en el apartado 1 sólo podrá realizarse [...] en caso de alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles [artículo 4, punto 12, letra a)], cuando el empresario acredite que el bien inmueble no es utilizado ni destinado a vivienda ni a actividades que no se consideren empresa.»

15. La StMBG estableció, con efectos a partir del 1 de enero de 1994, una restricción en el mencionado derecho de opción por lo que se refiere a las operaciones de alquiler de bienes inmuebles. A tenor de la nueva redacción del artículo 9, apartado 2, de la UStG:

«La renuncia a la exención prevista en el apartado 1 sólo podrá realizarse [...] en caso de alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles [artículo 4, punto 12, letra a)], si el destinatario de la prestación utiliza o tiene intención de utilizar el bien inmueble para realizar exclusivamente operaciones que no excluyan la deducción del impuesto soportado. Corresponde al empresario aportar la prueba de que se reúnen dichos requisitos.»

16. Asimismo, la StMBG introdujo, en el artículo 27, apartado 2, de la UStG, una disposición transitoria para regular la aplicación de la nueva versión del artículo 9, apartado 2. En virtud de aquella disposición:

«El artículo 9, apartado 2, no será aplicable cuando el edificio construido sobre el terreno:

[...]

3. sea utilizado o destinado a otros fines que los indicados en los puntos 1 y 2 [4] y se termine antes del 1 de enero de 1998

y cuando, en los casos a los que se refiere el punto 3, la construcción del edificio [...] haya comenzado antes del 11 de noviembre de 1993.»

17. El Tribunal de Justicia ha confirmado, en su jurisprudencia, el amplio margen discrecional del que disponen los Estados miembros en el marco de las disposiciones del artículo 13, partes B y C.

4 — Los puntos 1 y 2 se refieren a los edificios utilizados para vivienda o para otros fines no relacionados con la actividad de una empresa.

18. Así, en la sentencia Becker, [5] el Tribunal declaró que,

«[...] en virtud de la facultad atribuida [por el artículo 13, parte C], los Estados miembros pueden dar, a los beneficiarios de las exenciones previstas por la Directiva, la posibilidad de renunciar a la exención ya sea en todos los casos, ya sea dentro de ciertos límites, ya sea, incluso, con arreglo a determinadas modalidades [...]».

19. En la sentencia Belgocodex, [6] posterior al planteamiento de la presente demanda prejudicial, y sobre la que volveré más tarde, el Tribunal afirmó:

«[...]los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación en el marco de las disposiciones de las partes B y C del artículo 13. En efecto, les compete valorar si conviene o no establecer el derecho de opción, según lo que consideren oportuno en función del contexto existente en su país en un momento dado. La libertad de facilitar o no el derecho de opción no está limitada en el tiempo ni por el hecho de haber tomado una decisión contraria en un período anterior. Por tanto, los Estados miembros también pueden, en el marco de sus competencias nacionales, revocar el derecho de opción después de haberlo establecido y regresar a la norma de base que es la exención del impuesto en las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.»

20. Una primera conclusión debe, pues, extraerse de esta jurisprudencia en lo que atañe al presente caso. El Gobierno alemán pudo, legítimamente, restringir, mediante la StMBG de 1994, el alcance del derecho a optar por la tributación concedido para las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. El artículo 13, partes B y C, deja libres a los Estados miembros para decidir, de acuerdo con el contexto económico de cada momento, si es oportuno conceder el derecho de optar por la tributación y, en tal caso, qué condiciones o límites han de imponerse al ejercicio de ese derecho.

21. Una vez sentado lo anterior, procederé a examinar si, con arreglo al derecho comunitario, Schloßstraße había adquirido ya, en el momento de la entrada en vigor de la StMBG de 1994, el derecho a deducir, y si este derecho podía serle retirado con efecto retroactivo.

B. *Nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado sobre los gastos de inversión*

22. El Gobierno alemán considera que, de acuerdo con el sistema de la Sexta Directiva, el derecho a deducir el IVA depende de

5 — Sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 38.

6 — Sentencia de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97, Rec. p. I-8153), apartado 17.

que los servicios gravados hayan sido utilizados para realizar operaciones sujetas a impuesto. Por tanto, la decisión de si existe derecho a deducir sólo puede tomarse, de manera definitiva, cuando se conozcan las operaciones para las que se han utilizado realmente los servicios de que se trate.

23. Aplicando este análisis a los hechos descritos, afirma que, con arreglo al artículo 9, apartado 2, de la UStG, en la versión modificada en 1994, Schloßstraße nunca dispuso de un derecho provisional a deducir el impuesto soportado para las operaciones de arrendamiento a la sociedad de servicios financieros, ya que ésta no utiliza los locales arrendados para realizar operaciones sujetas a impuesto. Estima que es necesario basarse en la nueva redacción de dicha disposición por cuanto el sujeto pasivo no arrendó el inmueble hasta después de la entrada en vigor de la StMBG, y que el derecho a deducir ha de determinarse cuando se realizan las operaciones de que se trate, debiendo tenerse en cuenta, a tal efecto, las modificaciones legislativas producidas antes del comienzo de esas operaciones.

24. A mi juicio, el análisis del Gobierno alemán no es conforme con las disposiciones aplicables de la Sexta Directiva tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia.

25. Bajo el título «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», el artículo 17 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o pagadas por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]» [7]

7 — Redacción original del artículo 17 de la Sexta Directiva. El apartado 2 ha sido modificado posteriormente por el artículo 1, punto 22, de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1), y por el artículo 1, punto 10, de la Directiva 95/7/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

26. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, primera frase, de la Sexta Directiva, «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».

27. El Tribunal de Justicia ha señalado reiteradas veces que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. 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 dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. [8]

28. El Tribunal también ha declarado que, a falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Dado que tales limitaciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva. [9] En este sentido, el Tribunal ha indicado que las disposiciones del artículo 17, apartados 1 y 2, establecen con precisión los requisitos que rigen el nacimiento y el alcance del derecho a deducción. No dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación. En consecuencia, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con dichas disposiciones. [10]

29. Por lo que se refiere, más concretamente, a los gastos de inversión realizados con vistas a iniciar una actividad económica sujeta al impuesto, debe considerarse, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [11] que dichos gastos constituyen ya una actividad económica a los efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva y que, por tanto, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado sobre ellos. De lo contrario, se gravaría al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al artículo 17, y se haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes y durante la explotación efectiva de la empresa. [12]

30. Además, el derecho a deducir el IVA soportado sobre los gastos de inversión, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas o

8 — Véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 15, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15.

9 — Véanse, en particular, las sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 8 *supra*, apartados 16 y 17; de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 27; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y Ghent Coal, citada en la nota 8 *supra*, apartado 16.

10 — Sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 9 *supra*, apartado 35.

11 — Para una exposición detallada de esta jurisprudencia, véanse mis conclusiones de esta misma fecha en el asunto Breitsohl (C-400/98, sentencia de 6 de junio de 2000, Rec. pp. I-4321, I-4324), puntos 18 a 27.

12 — Sentencia Rompelman, citada en la nota 8 *supra*, apartados 22 y 23.

cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto. [13] En efecto, el principio de seguridad jurídica impide que los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos dependan de hechos, de circunstancias o de acontecimientos producidos con posterioridad a su reconocimiento por la administración tributaria. [14] En su caso, la entrega de un bien de inversión durante el período de regularización puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva. [15]

31. Por consiguiente, de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia, resulta que la determinación del derecho a deducir el IVA soportado sobre los gastos de inversión debe producirse en el momento mismo en que se realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios en que consistan dichos gastos. Si el sujeto pasivo acredita que su intención real es la de utilizar las inversiones para realizar una actividad que, de acuerdo con la Sexta Directiva o con la normativa nacional en vigor en ese momento, está sujeta a impuesto, adquirirá, de manera inmediata, el derecho a deducir, y ello aunque la actividad proyectada no llegue nunca a realizarse.

32. Por lo demás, la conexión entre la adquisición de los bienes de inversión y el nacimiento del derecho a deducir queda confirmada, a mi juicio, por el artículo 20 de la Sexta Directiva, relativo a la regularización de las deducciones. En su apartado 2 relativo a los bienes de inversión, esta disposición establece, como regla general, que la regularización se practicará durante un período de cinco años, *que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos,* y no cuando los bienes de inversión comiencen a ser utilizados para realizar actividades sujetas a impuesto. [16]

33. Volviendo al presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar cuál era la intención real de Schloßstraße en el momento en que se produjeron los gastos de inversión objeto del litigio. [17] Si su intención real era la de utilizar esas inversiones para realizar una actividad que, entonces, estaba sujeta a impuesto —o, más bien, que podía estarlo en virtud del derecho de opción por la tributación, suprimido más tarde— deberá considerarse, como afirma acertadamente la Comisión, que Schloßstraße adquirió el derecho a deducir en el momento en que le

13 — Sentencia Ghent Coal, citada en la nota 8 *supra*, apartados 19 y 20.

14 — Sentencia Inzo, citada en la nota 2 *supra*, apartado 21.

15 — Sentencia Ghent Coal, citada en la nota 8 *supra*, apartado 23.

16 — Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá extenderse hasta veinte años (artículo 20, apartado 2, última frase, en la redacción dada por la Directiva 95/7, citada en la nota 7 *supra*). Cierto es que el mismo apartado 2 establece que, «no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos *a partir del comienzo de la utilización del bien*» (el subrayado es mío). No obstante, esta facultad atribuida a los Estados miembros se configura como una excepción a la regla general señalada. Por otra parte, el artículo 17, referido al derecho a deducción, no incluye ninguna reserva de este tipo en favor de los Estados miembros.

17 — El tribunal de remisión señala que, al menos hasta junio de 1993, la intención de los asociados era ceder a un tercero la licencia de obras. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional dilucidar si este hecho, respecto al cual el auto de remisión no proporciona informaciones suficientes, tiene alguna incidencia en la regularidad de la deducción provisional acordada por el Finanzamt.

fueron prestados los servicios en cuestión, antes pues de la entrada en vigor de la modificación legislativa. Por consiguiente, examinaré a continuación la supresión retroactiva de un derecho de opción por la tributación y de deducción *ya adquirido*.

C. *Posibilidad para los Estados miembros, de suprimir, con carácter retroactivo, el derecho, ya adquirido, a optar por la tributación y a deducir el IVA*

34. Al objeto de desarrollar este apartado deberé referirme, de nuevo, a la sentencia Belgocodex. [18] En aquel asunto, el demandante en el litigio principal había adquirido un inmueble en el que hizo realizar una serie de trabajos de renovación. Posteriormente, lo alquiló a una empresa que lo utilizó para su actividad económica. Belgocodex dedujo entonces el IVA que había gravado el coste de los trabajos de renovación.

35. Belgocodex practicó la deducción basándose en la Ley de 28 de diciembre de 1992, por la que se modificó el Código belga del IVA y se introdujo el derecho de opción por la tributación en las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles. No obstante, dicha Ley indicaba que, en las normas de desarrollo, se establecerían la forma de la opción, el modo de su ejercicio y los requisitos que debería cumplir el contrato de arrendamiento. Estas normas de desarrollo nunca fueron adoptadas y, el 6 de julio de 1994, la Ley de 1992 fue formalmente derogada con carácter retroactivo.

36. A raíz de esta derogación, la administración tributaria belga denegó a Belgocodex la deducción que pretendía, por lo que esta sociedad interpuso un recurso ante el tribunal de première instance de Nivelles, quien preguntó al Tribunal de Justicia si un Estado miembro que hubiera hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y que, de ese modo, hubiese concedido a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de determinados arrendamientos inmobiliarios, podía suprimir mediante una Ley posterior dicho derecho de opción e introducir de nuevo la exención en toda su amplitud.

37. Belgocodex sostuvo, ante el Tribunal de Justicia, que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponían a la derogación con carácter retroactivo de la legislación nacional en cuestión. Afirmaba que, con la adopción de la Ley de 1992, había podido contar legítimamente con la posibilidad de ejercitar el derecho de opción, con independencia de que se adoptara o no el Real Decreto de desarrollo.

38. En su sentencia, el Tribunal recordó que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica

18 — Citada en la nota 6 *supra*.

forman parte del ordenamiento jurídico comunitario y deben ser respetados por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias. No obstante, en las circunstancias específicas de aquel asunto, el Tribunal consideró que no le correspondía a él, sino al órgano jurisdiccional nacional, decidir si mediante la derogación con carácter retroactivo de una Ley, cuyo Decreto de desarrollo jamás se llegó a adoptar, se había cometido una violación de estos principios.

39. Las «circunstancias específicas» en el asunto Belgocodex consistían en que había dudas sobre si, de acuerdo con las normas aplicables del derecho belga, la Ley de 1992 había ofrecido realmente la posibilidad de optar por la tributación en el caso de autos, a falta de las normas de desarrollo previstas. Se trataba, pues, de una cuestión que correspondía resolver al juez *a quo*.

40. Afirma la Comisión que, en el presente caso, no concurren tales circunstancias específicas. Basándose en la sentencia Ghent Coal,[19] mantiene que el derecho a deducción no puede serle retirado a Schloßstraße por motivos ajenos a su voluntad. Para la Comisión, la restricción del derecho de opción introducida a raíz de la adopción de una ley, a la que una norma transitoria atribuye un efecto retroactivo, debe considerarse a estos efectos un motivo ajeno a la voluntad del sujeto pasivo. Así pues, debe dejarse a Schloßstraße el beneficio de los impuestos ya deducidos por ella antes de la entrada en vigor de la reforma legislativa.

41. Comparto el análisis de la Comisión. Del auto de remisión se infiere que, en los ejercicios de 1992 y 1993, Schloßstraße había cumplido todos los requisitos exigidos por la normativa alemana aplicable en aquel momento para hacer uso del derecho de opción por la tributación. Posteriormente, la entrada en vigor de la nueva normativa le impidió llevar a cabo su intención de utilizar esos bienes de inversión para realizar actividades económicas sujetas a impuesto. Pues bien, esta modificación legislativa constituye, a mi juicio, una «circunstancia ajena a la voluntad» del sujeto pasivo, a los efectos de la sentencia Ghent Coal, que no puede privarle del derecho a deducción ya adquirido.

42. Añadiré que si bien es cierto, como ya indiqué, que el artículo 13, partes B y C, de la Sexta Directiva atribuye a los Estados miembros una amplia facultad discrecional para regular el derecho de opción e, incluso, para suprimirlo, dicha facultad discrecional no puede ser utilizada para conculcar el artículo 17, apartado 1, de la misma Directiva, revocando un derecho a deducción ya adquirido.

43. Tal revocación constituye, además, una violación de la confianza legítima del sujeto

19 — Citada en la nota 8 *supra*.

pasivo en la correcta aplicación de las disposiciones de la Directiva. A este respecto, hay que recordar que el cumplimiento del principio de protección de la confianza legítima, principio general del derecho comunitario de rango superior destinado a proteger a los particulares, [20] se impone a cualquier autoridad nacional encargada de aplicar el derecho comunitario. [21]

D. *Incidencia del carácter provisional de las liquidaciones efectuadas*

44. A mi juicio, el hecho de que, conforme al derecho interno, la administración tributaria pueda corregir las liquidaciones provisionales de los sujetos pasivos tanto en sus aspectos fácticos como jurídicos [22] no modifica el análisis anterior.

45. Afirma el Gobierno alemán que, aun cuando la aplicación de una modificación legislativa a un derecho a deducir ya adquirido, para servicios prestados al sujeto pasivo con anterioridad a dicha modificación, se considerara como una aplicación retroactiva ilícita, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no habrían sido violados en el presente caso ya que Schloßstraße no podía, debido a la reserva de comprobación de las liquidaciones provisionales prevista en la AO, invocar una confianza legítima por lo que se refiere al carácter definitivo de su derecho a deducir.

46. La posibilidad, para las administraciones tributarias, de efectuar comprobaciones y de modificar, si resulta procedente, las liquidaciones provisionales realizadas por los sujetos pasivos, existe en la mayoría de los Estados miembros y representa un instrumento de indudable utilidad en la gestión de los tributos, en general, y del IVA, en particular. [23]

47. De este modo, si a raíz de una inspección se comprueba que un sujeto pasivo ha tratado de defraudar a la Hacienda Pública declarando como adquisición de bienes para su empresa la compra de objetos destinados en realidad a su uso privado, con el fin de deducir el IVA soportado, podrá la administración tributaria liquidar

20 — Sentencia de 19 de mayo de 1992, Mulder y otros/Consejo y Comisión (asuntos acumulados C-104/89 y C-37/90, Rec. p. I-3061), apartado 15.

21 — Sentencia de 27 de septiembre de 1979, Eridania (230/78, Rec. p. 2749), apartado 31. Es evidente, por el contrario, que la modificación legislativa introducida por la StMBG se aplicará plenamente a los bienes y servicios de los que haya sido destinataria Schloßtraße a partir de la fecha de su entrada en vigor, es decir, el 1 de enero de 1994. En efecto, como ha declarado el Tribunal de Justicia, «el ámbito de aplicación [del principio de protección de la confianza legítima], por el contrario, no puede extenderse hasta impedir, de manera general, que se aplique una normativa nueva a los efectos futuros de situaciones nacidas mientras estaba vigente la normativa anterior a falta de obligaciones asumidas al respecto por la autoridad pública» (sentencia de 16 de mayo de 1979, Tomadini, 84/78, Rec. p. 1801, apartado 21).

22 — Así lo establece el artículo 164 de la AO, que dispone lo siguiente:
«1. Hasta que se efectúe una comprobación definitiva, los impuestos pueden liquidarse, en general o en casos particulares, sin perjuicio de comprobación, sin que sea necesario motivar dicha liquidación. [...]
2. La liquidación puede ser anulada o modificada hasta que se efectúe la comprobación [...].
4. La reserva de comprobación decae con la expiración del plazo de liquidación [...]»

23 — En efecto, la gestión del IVA se basa, normalmente, en el sistema de autoliquidación, siendo los propios sujetos pasivos los que tienen que determinar la deuda tributaria y efectuar su ingreso en el Tesoro.

de oficio el impuesto y revocar la deducción ya concedida.

48. Lo mismo sucede en relación con el procedimiento de regularización establecido en el artículo 20 de la Sexta Directiva. De acuerdo con este sistema, y por lo que se refiere en concreto a los bienes de inversión, el sujeto pasivo debe proceder a regularizar las cuotas deducidas cuando se den ciertas circunstancias dentro de un período determinado. Así, en el presente caso, si Schloßstraße hubiera cambiado la utilización prevista del inmueble, aumentando, por ejemplo, la parte de éste destinada a viviendas, la administración tributaria habría podido reducir, mediante la regla del prorrateo, la cuota deducible del IVA soportado.

49. Sin embargo, de los autos no se deduce que Schloßstraße cometiera un fraude ni que modificara la utilización que pretendía dar al inmueble en el momento en que ejerció inicialmente su derecho a opción por la tributación y a deducción. Por consiguiente, la única razón sobre la que podría basarse la revocación de los derechos de opción y de deducción ya adquiridos sería, en este caso, la reforma legislativa posterior que suprimió el derecho a optar por la tributación en las actividades económicas desarrolladas por Schloßstraße.

50. Ahora bien, como ya indiqué, el derecho a deducir objeto del litigio resulta, de manera directa, del artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, Schloßstraße albergaba, sobre la base del derecho comunitario, una confianza legítima en que se respetaría su derecho a deducción. En tales condiciones, considero que la administración tributaria no puede utilizar el procedimiento de comprobación de las liquidaciones provisionales para suprimir, con carácter retroactivo, ese derecho ya adquirido puesto que violaría la confianza legítima del sujeto pasivo fundada en la normativa comunitaria.

IV. Conclusión

51. A tenor de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof de la siguiente manera:

«El artículo 17, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de

los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro que decida suprimir el derecho de opción por la tributación respecto de determinadas actividades económicas retire, con efectos retroactivos, el derecho a deducir el IVA soportado sobre los gastos de inversión efectuados antes de la entrada en vigor de tal derogación, con vistas a realizar dichas actividades económicas. Esto es así aun cuando la deducción haya sido inicialmente concedida al sujeto pasivo sin perjuicio de una comprobación ulterior.»