CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. L.A. GEELHOED
presentadas el 25 de marzo de 2004 [1]

I. Introducción

1. El presente asunto versa sobre la interpretación del artículo 13, parte C, 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 [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). En particular, la Cour d'appel (Luxemburgo) ha planteado la cuestión de si es conforme al artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva supeditar el derecho a deducir, que se origina con el ejercicio del derecho de opción previsto en dicho artículo, a la obtención previa de una aprobación administrativa no retroactiva. En otras palabras, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la libertad que se deja a los Estados miembros para fijar los requisitos para el ejercicio del derecho de opción («Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio») queda limitada por el principio del IVA, que consiste en el derecho a deducir.

1 — Lengua de procedimiento: neerlandés.
2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

II. Marco jurídico

A. *Normativa comunitaria*

2. El artículo 13, parte B, letra b), y parte C, de la Sexta Directiva dispone:

«B. Otras exenciones

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, con excepción de

[...]

C. Opciones

Los Estados miembros podrá 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.»

B. *Normativa nacional*

3. El artículo 1 del Reglamento granducal, de 7 de marzo de 1980, por el que se fijan los límites y los requisitos del ejercicio del derecho de opción para la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias (en lo sucesivo, «Reglamento granducal»),[3] permite a los sujetos pasivos:

«optar por la aplicación del impuesto sobre el valor añadido a las operaciones inmobiliarias enunciadas a continuación:

[...]

b) quien, en virtud de un contrato escrito y de mutuo acuerdo, entregue en arrendamiento o alquiler a un sujeto pasivo bienes inmuebles».

4. A tenor del artículo 3 del Reglamento granducal:

«El derecho de opción sólo podrá ejercitarse respecto del inmueble utilizado en su totalidad o, en caso de utilización mixta, respecto de su parte preponderante por [...] el arrendatario, para el ejercicio de actividades que le autoricen a deducir el impuesto soportado [...]»

3 — *Memorial* 1980 A, p. 242.

5. El artículo 5 del Reglamento granducal dispone:

«Quien haga uso del derecho de opción deberá presentar a la administración del registro para su aprobación una declaración de opción escrita.

[...]

En caso de arrendamiento, la aplicación del impuesto se autoriza a partir del primer día del mes siguiente a aquel en el que se ha aprobado la declaración de opción. La decisión administrativa deberá adoptarse en el plazo de un mes desde la recepción de dicha declaración.»

6. El artículo 7, párrafo segundo, del Reglamento granducal dispone:

«En el supuesto de construcción de un inmueble, el propietario únicamente puede practicar la deducción del impuesto soportado después de la aprobación de la declaración de opción relativa [...] al alquiler posterior [...] del inmueble. Sin embargo, la administración puede autorizar al propietario para que practique la deducción del impuesto soportado a medida que reciba las facturas, cuando exista la certeza de que concurrirá el requisito previsto en el artículo 3 del presente Reglamento y cuando el propietario se haya comprometido a presentar una declaración de opción en el momento de la finalización de la construcción.»

III. Antecedentes de hecho

7. La sociedad de responsabilidad limitada Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (en lo sucesivo, «VOK») dedujo, respecto de los ejercicios 1993 y 1994, el impuesto soportado sobre un inmueble que había dado en alquiler, con facturación del IVA, a partir del 1 de enero de 1993.

8. El 29 de junio de 1993, VOK dirigió a la Administration de l'enregistrement et des domaines (en lo sucesivo, «administración») una declaración para ejercitar el derecho a optar por la tributación. La aprobación se le concedió el 30 de junio de 1993 con efectos a partir del 1 de julio de 1993, pese a que VOK consideraba que el IVA debía ser deducible a partir del inicio del arrendamiento (a saber, el 1 de enero de 1993).

9. Sin embargo, con arreglo al artículo 5 del Reglamento granducal, la administración desestimó la deducción del 50 % del IVA soportado basándose en que el derecho a deducir sólo podía ejercitarse, como más pronto, a partir de la fecha de la aprobación.

10. Por tanto, la administración expidió liquidaciones mediante las que se rectificaban de oficio las declaraciones del IVA.

11. Sobre la reclamación de VOK dirigida al director de la administración, éste adoptó una resolución en enero de 1998, con arreglo a la cual se expidieron nuevas liquidaciones rectificativas en el mes de febrero siguiente. El director estimó, por una parte, que el 1 de enero de 1993 constituía el inicio de la utilización del inmueble.

12. Debido a que la opción surtió efectos sólo a partir del 1 de julio de 1993, el arrendamiento no estaba sujeto al IVA durante la primera mitad del ejercicio 1993. Por consiguiente, únicamente podía deducirse un 50 % del IVA soportado, lo que justificaba la rectificación de la declaración de 1993. Por otra parte, el director consideró que el ejercicio de la opción debía implicar una segunda rectificación en 1994, a saber, que nueve décimas partes del IVA no deducible en 1993 debían rectificarse a favor de VOK. En definitiva, el 50 % de un décimo del IVA soportado, es decir, el 5 % de dicho impuesto, seguía siendo no deducible y, en consecuencia, debía ser abonado por VOK.

13. A continuación, VOK demandó a la administración y al Estado del Gran Ducado de Luxemburgo ante el tribunal d'arrondissement (Luxemburgo) solicitando la anulación de la rectificación de oficio practicada por la administración respecto de las declaraciones correspondientes a 1993 y 1994. El tribunal, mediante sentencia de 7 de noviembre de 2001, estimó las pretensiones de VOK.

14. La administración y el Estado del Gran Ducado de Luxemburgo recurrieron entonces en apelación ante la Cour d'appel.

15. Mediante resolución de 18 de junio de 2003, la Cour d'appel decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permite el artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), 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, que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles supedite la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención previa de una aprobación no retroactiva de la administración tributaria?»

16. Con arreglo al artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, presentaron observaciones escritas la administración, el Gobierno luxemburgués, VOK y la Comisión.

IV. Apreciación

17. ¿Está facultado un Estado miembro, que ha hecho uso de la facultad de conceder a sus contribuyentes el derecho, previsto en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, para supeditar la tributación de dichas operaciones a la obtención previa de una aprobación de la administración tributaria?

18. La respuesta a esta pregunta depende fundamentalmente de la interpretación del artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. La facultad concedida a los Estados miembros para restringir el alcance del derecho de opción y determinar sus modalidades, ¿entraña también la facultad de limitar la aplicación opcional del IVA a las operaciones efectuadas después de la concesión de la aprobación?

19. Sobre esta cuestión, VOK y la Comisión, por una parte, y la administración y el Gobierno luxemburgués, por otra, han adoptado posturas que, a primera vista, parecen diametralmente opuestas.

20. Las alegaciones de VOK y de la Comisión se basan en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual el principio del derecho a la deducción inmediata e íntegra del IVA soportado es uno de los principios fundamentales del sistema del IVA.

21. A este respecto, VOK y la Comisión se remiten, en particular, a las sentencias Molenheide y otros, Schloßstraße y Breitsohl. [4]

22. De dicha jurisprudencia, VOK deduce que el sistema de control y aprobación previsto en el Reglamento granducal no es necesario para luchar contra los abusos y el fraude fiscal, ya que un control *a posteriori* podría ser tan eficaz como un control *a priori*, o incluso más eficaz. De ello resulta que este procedimiento es contrario al principio de proporcionalidad según se ha recordado, en particular, en los apartados 45 y 46 de la sentencia Molenheide y otros, antes citada.

23. En particular, a juicio de VOK, el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva no permite a los Estados miembros establecer un sistema de aprobación como el controvertido en el asunto principal.

24. Ciertamente, el artículo 13, parte C, antes citado, autoriza a los Estados miembros para determinar los requisitos de fondo

4 — Sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), apartado 47, y de 8 de junio de 2000, Schloßstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279), apartado 36, y Breitsohl, (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartado 34.

del derecho de opción en materia de alquileres, pero desde el momento en que concurren estos requisitos, como sucede en el presente asunto, son aplicables los principios básicos del IVA, como son los principios de deducibilidad del impuesto soportado en fases anteriores y de proporcionalidad.

25. Por tanto, VOK considera que el artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), no permite a los Estados miembros, que hayan hecho uso de la facultad de conceder a sus contribuyentes el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, supeditar la deducción íntegra del IVA soportado a la obtención previa de una aprobación no retroactiva de la administración tributaria.

26. La Comisión llega al mismo resultado que VOK y propugna, en particular, que el derecho establecido por el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva no es absoluto, sino que debe respetar la letra y el espíritu de la Sexta Directiva. A este respecto, la Comisión se remite a las sentencias Becker y Armbrecht. [5]

27. De ellas la Comisión deduce que una aprobación previa, que permita a las autoridades nacionales verificar si concurren los requisitos establecidos por el Estado para autorizar el ejercicio de la opción, parece, a primera vista, legítima y no contraviene ningún principio de la Sexta Directiva.

28. Por el contrario, le parece claramente una disposición desproporcionada la norma que señala que, cuando la administración ha comprobado que el derecho de opción podía ejercitarse válidamente, el inicio de la actividad sujeta al impuesto no puede, sin embargo, corresponder al inicio efectivo de la actividad. En efecto, en los supuestos en que, como en el presente asunto, la declaración se dirige a la administración después de la fecha de inicio de la actividad sujeta al impuesto, la irretroactividad de la aprobación tiene como consecuencia privar al sujeto pasivo de una parte de sus derechos a deducir.

29. En consecuencia, la negativa a aplicar el régimen impositivo normal después del inicio efectivo de la actividad sujeta al impuesto, privando de efecto retroactivo a la autorización, es una medida que no tiene ninguna justificación. Crea una situación en la que el impuesto soportado sigue pesando sobre el sujeto pasivo, cosa que hay que evitar.

30. Dicha irretroactividad tampoco tiene justificación alguna, porque en el supuesto de que el Estado miembro la suprimiese, seguirían siendo posibles tanto los controles del Estado miembro –por medio de la aprobación– como una eventual regularización –con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva– en caso de denegarse la aprobación o de modificarse los requisitos de la opción.

5 — Sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 38, y de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775).

31. La administración y el Gobierno luxemburgués sostienen que el procedimiento de aprobación, según se prevé en el Reglamento granducal, es conforme al artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva. Esta disposición confiere a los Estados miembros la facultad de prever para sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación y de someter este derecho a determinadas modalidades de aplicación, concediéndoles un amplio margen de apreciación.

32. Para respaldar su tesis, la administración y el Gobierno luxemburgués se remiten a las sentencias Becker, antes citada, y Belgocodex. [6]

33. El procedimiento de aprobación es una modalidad de aplicación que no excede de lo autorizado en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva. Permite a la administración verificar si los arrendadores sujetos al impuesto que optan por la tributación cumplen los requisitos de fondo, a saber, en el presente asunto, que el propio arrendatario sea un sujeto pasivo que pueda deducir el IVA soportado.

34. El sistema luxemburgués no vulnera los principios fundamentales del IVA, como el principio de deducibilidad del impuesto soportado en fases anteriores, ya que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de presentar su declaración de opción con antelación y, en tal caso, de obtener la aprobación a tiempo para poder deducir de manera íntegra e inmediata el IVA soportado. Únicamente cuando la declaración se presente después del inicio del arrendamiento del inmueble, en el supuesto del procedimiento principal seis meses más tarde, el arrendador no podrá deducir de manera íntegra e inmediata el IVA soportado. Deberá esperar a recibir la aprobación de la administración y sólo después podrá solicitar la rectificación de la situación.

35. De ello se deduce que los límites a la posibilidad de deducir de manera íntegra e inmediata el IVA soportado sólo son la consecuencia indirecta del derecho de opción, según se prevé en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, y de las modalidades que le acompañan. El procedimiento de aprobación adoptado por el Gran Ducado de Luxemburgo no tiene por objeto ni por efecto perjudicar el derecho a la deducción del IVA establecido en la Sexta Directiva.

36. La administración y el Gobierno luxemburgués concluyen que este procedimiento se justifica en el hecho de que para el arrendador es importante saber lo antes posible si puede deducir de manera íntegra el IVA soportado. Ello permite evitar problemas financieros *a posteriori*. Dicho procedimiento contribuye asimismo a los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y de evitar fraudes y abusos.

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

37. De ello se desprende que el Gobierno luxemburgués ha querido hacer uso de la facultad que establece el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, es decir, renunciar a la exención prevista en el artículo 13, parte B, de dicha Directiva para el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

38. Conforme al texto del Reglamento granducal, el Gobierno luxemburgués ha supeditado el derecho de opción para los sujetos pasivos a determinados límites y requisitos.

39. El artículo 3 de dicho Reglamento enuncia la restricción principal a la facultad de optar por la tributación: el derecho de opción sólo podrá ejercitarse respecto del inmueble utilizado en su totalidad o, en caso de utilización mixta, respecto de su parte preponderante, por el arrendatario para el ejercicio de actividades que le autoricen a deducir el impuesto soportado.

40. Existe un vínculo indisociable entre los requisitos limitativos del artículo 7 y el procedimiento de aprobación previsto en el artículo 5 del Reglamento granducal en el sentido de que la administración luxemburguesa debe poder verificar previamente si las operaciones económicas para las que se solicita la aplicación del IVA cumplen los requisitos establecidos en el artículo 7 de dicho Reglamento.

41. Tanto la administración y el Gobierno luxemburgués como la Comisión han puesto de relieve en sus observaciones escritas dicha relación entre, por una parte, la limitación del derecho de opción y, por otra, la necesidad de verificar si concurren los requisitos para el ejercicio del derecho de opción.

42. De ello concluyen que el procedimiento de aprobación, al ser la consecuencia lógica de la facultad de los Estados miembros de restringir el alcance del derecho de opción, no es, como tal, desproporcionado.

43. Esta conclusión me parece totalmente justificada a la luz del sistema del artículo 13, partes B y C, de la Sexta Directiva, en el que la facultad de conceder un derecho de opción, prevista en el artículo 13, parte C, constituye una excepción a las exenciones más amplias del artículo 13, parte B.

44. Las divergencias de opinión entre, por una parte, las autoridades luxemburguesas y, por otra, VOK y la Comisión, se concentran, en particular, en el último párrafo del artículo 5 del Reglamento granducal de 7 de marzo de 1980. La aplicación de esta disposición puede tener como consecuencia privar al sujeto pasivo de una parte de sus derechos a deducir, previstos en el artículo 17 de la Sexta Directiva. Podría producirse dicha consecuencia, en particular, en el supuesto de que, como en el presente asunto,

la declaración de opción sea presentada a la administración después de la fecha de inicio de la operación sujeta al impuesto.

45. La Comisión y VOK han puesto de relieve, haciendo referencia a la abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la importancia del derecho a deducir, como uno de los principios del sistema del IVA, que los Estados miembros sólo pueden vulnerar en supuestos de necesidad imperiosa. Dicha situación de necesidad imperiosa no se da en el presente asunto. De ello se desprende que la cláusula de «irretroactividad» del artículo 5, último párrafo, del Reglamento granducal debe considerarse una vulneración desproporcionada del principio del derecho a deducir y, por tanto, contraria al Derecho comunitario.

46. Aunque comparto las consideraciones de la Comisión sobre la importancia del derecho a deducir, piedra angular del sistema del IVA, no puedo suscribir la conclusión a la que llega la Comisión en el presente asunto.

47. Como el Tribunal de Justicia ha confirmado en varias ocasiones,[7] los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación en el marco de la disposición del artículo 13, parte C.

7 — Entre otras, en las sentencias Becker, citada en la nota 5, apartado 38, y Belgocodex, citada en la nota 6, apartado 17.

48. En principio, los Estados miembros están facultados para limitar *rationae materiae* y *temporis* el derecho de opción para los sujetos pasivos, como ha sucedido en el caso de autos. La limitación material está prevista en el artículo 7 del Reglamento granducal, mientras que la limitación temporal se encuentra en el artículo 5 de dicho Reglamento.

49. Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, el Reglamento granducal me parece irreprochable: los sujetos pasivos pueden informarse con antelación sobre los tipos de operaciones respecto de los que se ha concedido el derecho de opción, sobre el momento a partir del cual se aplicará el impuesto y, por último, sobre las formalidades que deberán cumplir para ello.

50. Examinada a la luz del principio de deducción, una normativa como la del presente asunto me parece asimismo indiscutible. Todo sujeto pasivo que se ajusta a las modalidades claras de la normativa y cumple dentro de plazo las formalidades tiene garantizada la posibilidad de deducir de los impuestos soportados en fases anteriores. En consecuencia, dicho Reglamento, siempre que se observe el procedimiento de aprobación, no vulnera de ningún modo el principio de deducción.

51. Una disposición como el artículo 5, último párrafo, del Reglamento granducal no tiene otro objetivo que definir el momento en que surte efectos el derecho

de opción ejercitado y aprobado. Como el Gobierno luxemburgués ha señalado acertadamente, dicha disposición no tiene ni por finalidad ni por efecto restringir el derecho a deducir. En los supuestos en que los sujetos pasivos, realizan operaciones que están comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto, pero no realizan dentro de plazo la declaración de opción por la tributación y, en consecuencia, no disponen de la aprobación prevista en la normativa nacional, la aplicación de esta disposición tiene incidencia sobre el derecho de deducción, pero no debe atribuirse esta incidencia a las disposiciones nacionales, sino al comportamiento de los sujetos pasivos.

52. Por ello, una normativa nacional como la controvertida no supedita el derecho a deducir a una aprobación previa no retroactiva. En la medida en que la observancia del procedimiento de aprobación permite a los sujetos pasivos afectados obtener la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado, dicho procedimiento no debe considerarse desproporcionado, sino que se mantiene dentro de los límites de lo que es necesario para conseguir los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y de evitar los fraudes y los abusos. Además, dicho procedimiento responde a las exigencias del principio de seguridad jurídica.

V. Conclusión

53. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional:

«El artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), 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, no se opone a que un Estado miembro, que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, supedite la aplicación del impuesto a una aprobación previa de la opción cuando el procedimiento de aprobación esté destinado únicamente a verificar si concurren los requisitos legales y tenga por objeto, en particular, evitar los casos de fraude o de abusos. Tal procedimiento de autorización no vulnera el principio del derecho a deducción cuando su observancia garantiza al sujeto pasivo una deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado.»