SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 3 de diciembre de 1998 *

En el asunto C-381/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el tribunal de première instance de Nivelles (Bélgica), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Belgocodex SA

y

Etat belge

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), y de la parte C del artículo 13 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: P. Jann (Ponente), Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Quinta; J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Belgocodex SA, por los M^es^ Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck y Pierre-Philippe Hendrickx, Abogados de Bruselas;

— en nombre del Gobierno belga, por el Sr. Jan Devadder, conselleir général del ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au devéloppement, en calidad de Agente, asistido por los M^es^ Bernard van de Walle de Ghelcke y Guido De Wit, Abogados de Bruselas;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. Hélène Michard y por el Sr. Enrico Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Belgocodex SA, del Gobierno belga y de la Comisión, expuestas en la vista de 18 de junio de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de septiembre de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 3 de noviembre de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de noviembre siguiente, el tribunal de première instance de Nivelles planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), y de la parte C del artículo 13 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad belga Belgocodex SA (en lo sucesivo, «Belgocodex») y la administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et de domaines del Estado belga (en lo sucesivo, «Administración»), con relación al derecho de opción por la tributación en caso de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

3 El artículo 2 de la Primera Directiva prevé:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

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

[...]»

4 La Sexta Directiva dispone en la parte B de su artículo 13:

«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 [...]

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos.»

5 Bajo el epígrafe «Opciones», la parte C del artículo 13 de la citada Directiva 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.»

6 En Bélgica, la Ley de 28 de diciembre de 1992, por la que se modifica el code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «IVA») y el code de droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (Código de los impuestos sobre actos y declaraciones registrables, sobre inscripción de hipotecas y sobre actos de los secretarios judiciales; *Moniteur belge* de 31 de diciembre de 1992, p. 27577), introdujo en el Código belga del IVA la letra c) del número 2 del apartado 3 del artículo 44, en virtud del cual están sujetos al IVA «los arrendamientos de edificios distintos a los que son objeto de un contrato (de arrendamiento financiero), a un sujeto pasivo para las necesidades de su actividad económica, cuando el arrendador ha manifestado su intención de arrendar el inmueble con aplicación del impuesto; el Rey determinará la forma de la opción, el modo de su ejercicio y los requisitos que debe cumplir el contrato de arrendamiento». La ley entró en vigor el 1 de enero de 1993. Las medidas de desarrollo previstas por la Ley aún no han sido adoptadas.

7 La disposición antes citada fue derogada por la Ley de 6 de julio de 1994, que contiene disposiciones fiscales (*Moniteur belge* de 16 de julio de 1994, p. 18705, denominada «loi de réparation» [Ley de reparación]). Conforme al artículo 91 de la misma, esta derogación surtió efecto con carácter retroactivo el 1 de enero de 1993.

8 De la resolución de remisión se desprende que en el año 1990, Belgocodex adquirió en copropiedad el 25 % de un terreno con edificios destinados a ser reformados para establecer en ellos oficinas y comercios. Los trabajos de renovación, iniciados en el año 1990 y continuados hasta el año 1993, fueron realizados por un empresario que facturó sus servicios contabilizando el IVA.

9 Dado que había alquilado el edificio a un sujeto pasivo que lo utilizaba en el marco de su actividad económica, Belgocodex, aplicando la letra c) del número 2 del apartado 3 del artículo 44 del Código belga del IVA, practicó la deducción de los impuestos que habían gravado el coste de los trabajos de renovación y acondicionamiento del inmueble alquilado.

10 Con motivo de una inspección efectuada en 1995, la Administración impugnó las deducciones del IVA realizadas entre el 1 de julio de 1990 y el 31 de diciembre de 1994 por un importe de 1.852.365 BFR de deuda principal, además de los intereses de demora y las multas correspondientes. Según ella, el arrendamiento de bienes inmobiliarios era una actividad exenta que no permitía la deducción de los impuestos soportados.

11 El 3 de junio de 1996, Belgocodex interpuso un recurso contra esta decisión ante el tribunal de première instance de Nivelles alegando que estaba autorizada a deducir los impuestos soportados en virtud de la Ley de 28 de diciembre de 1992, que había establecido un derecho de opción en la materia. La loi de réparation, que suprimió el derecho de opción y, con ello, la posibilidad de deducir los impuestos soportados, es contraria a las Directivas comunitarias en materia de IVA.

12 Por estimar que la solución del litigio dependía de la interpretación de la Primera y Sexta Directivas, el tribunal de première instance de Nivelles decidió suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«El artículo 2 de la Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, que enuncia el principio del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, ¿se opone a que un Estado miembro —en el caso de autos, Bélgica—, que haya hecho uso de la facultad prevista en la parte C del artículo 13 de la Directiva 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, y que, de ese modo, haya concedido a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de determinados arrendamientos inmobiliarios, suprima mediante una Ley posterior dicho derecho de opción e introduzca de nuevo la exención en toda su amplitud?»

Sobre la cuestión prejudicial

13 La demandante en el procedimiento principal considera que esta cuestión debe responderse afirmativamente. Según ella, la exención del IVA en los arrendamientos inmobiliarios a los arrendatarios sujetos al impuesto está en contradicción con el principio de neutralidad fiscal, enunciado en el artículo 2 de la Primera Directiva, porque rompe la cadena de deducciones y aumenta la carga fiscal. Dado su carácter excepcional, esta exención debería ser interpretada de forma restrictiva. El hecho de que la Sexta Directiva, en la parte C de su artículo 13, incite a los Estados miembros a reducir el ámbito de aplicación de la exención de los arrendamientos inmobiliarios, permitiéndoles conceder a los sujetos pasivos la posibilidad de optar por la tributación, demuestra que la convergencia y armonización comunitarias deben ir en el sentido de una sujeción de los arrendamientos al impuesto. De ello se deduce que, desde el momento en que un Estado miembro haya decidido reducir el campo de aplicación de la exención, ya no podrá cambiar de opinión y restablecer la exención posteriormente.

14 El Gobierno belga y la Comisión opinan, por el contrario, que los Estados miembros pueden, en todo momento, revocar la facultad de opción para aplicar el régimen de exención de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, y que el artículo 2 de la Primera Directiva no se opone al modo en que actuó el legislador belga. La facultad otorgada a los Estados miembros por la parte C del artículo 13 de conceder a los sujetos pasivos el derecho de optar por la tributación de ciertos arrendamientos inmobiliarios implica también la posibilidad contraria, es decir, la supresión del régimen facultativo y el restablecimiento de la exención prevista en la parte B del artículo 13.

15 A este respecto, es preciso recordar que la Sexta Directiva establece en su Título X (artículos 13 a 16) un régimen de exención del IVA en favor de ciertas operaciones. Entre los casos de exención figuran, en virtud de la letra b) de la parte B del artículo 13, el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. Con relación a estas operaciones los Estados miembros tienen en todo momento, con arreglo a la letra a) del párrafo primero de la parte C del artículo 13, la facultad de restablecer la tributación mediante un derecho de opción que pueden conceder a sus sujetos pasivos. En virtud del párrafo segundo de la parte C del artículo 13, los Estados miembros podrán restringir el alcance de este derecho de opción y determinar las modalidades de su ejercicio.

16 Como ya declaró el Tribunal de Justicia, los Estados miembros pueden dar, en virtud de esta facultad, 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 (sentencia de 19 enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 38).

17 De lo anterior resulta que, como también destaca la Comisión, 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 inmobiliarios.

18 En contra de lo indicado por la demandante en el procedimiento principal, esta solución no queda desvirtuada por el principio de neutralidad fiscal. Ciertamente, este principio, que ha sido enunciado en el artículo 2 de la Primera Directiva y que es, además, inherente al sistema común del IVA, como lo recuerdan también los considerandos cuarto y quinto de la Sexta Directiva, implica que todas las actividades económicas deben tratarse de la misma forma (sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Rec. p. I-3013, apartado 38).

19 No obstante, no tiene el alcance que le atribuye la demandante en el procedimiento principal. En efecto, después de la creación, mediante la Sexta Directiva, de un sistema armonizado de exenciones, ya no puede ser derogado invocando una disposición de la Primera Directiva. Además, el principio de neutralidad fiscal no se opone al establecimiento, por el legislador nacional, de una serie de excepciones a la regla de la sujeción, las cuales están, por lo demás, expresamente previstas en el Título X de la Sexta Directiva. No obstante, cuando el legislador nacional haya concedido un derecho de opción a los sujetos pasivos, no puede deducirse del principio de neutralidad fiscal que la elección de éste sea irreversible.

20 La demandante en el procedimiento principal no puede invocar en apoyo de su tesis la sentencia de 17 de octubre de 1991, Comisión/España (C-35/90, Rec. p. I-5073).

21 En esta sentencia, es cierto, el Tribunal declaró que si un Estado miembro suprime una exención contemplada por el artículo 28 de la Sexta Directiva, no puede restablecerla después. Sin embargo, esta sentencia trata una disposición de la Sexta Directiva que no es comparable con la parte C del artículo 13. En efecto, el artículo 28 se refiere al período transitorio posterior a la adopción de la Sexta Directiva. Durante este período, los Estados miembros podían seguir eximiendo del pago del IVA a ciertas operaciones por un período dado, con la finalidad de facilitar la transición y de permitir una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales

en los ámbitos de que se trataba (sentencia antes citada, Comisión/España, apartado 9). Una vez terminado el período transitorio, los Estados miembros estaban, sin embargo, obligados a suprimir completamente las exenciones, lo que obstaculizaba la posibilidad de restablecer una exención previamente abandonada.

22 Este no es el caso en un asunto como el del procedimiento principal que trata de un derecho de opción que no está sujeto a ninguna limitación temporal. Como destacó el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, la jurisprudencia citada no puede ser aplicada al presente caso.

23 Finalmente, la demandante en el procedimiento principal propone al Tribunal de Justicia que considere que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica son contrarios a la derogación con carácter retroactivo de la legislación nacional en cuestión. Sostiene que, con la adopción de la Ley belga de 28 de diciembre de 1992, había podido contar legítimamente con la posibilidad de ejercitar el derecho de opción, con independencia de que se hubiera adoptado o no el Real Decreto de desarrollo de la letra c) del número 2 del apartado 3 del artículo 44 del Código belga del IVA.

24 No obstante, la Comisión alega que si el Estado miembro de que se trata pudiera revisar libremente su decisión de establecer el derecho de opción, no podría, sin embargo, negar la existencia de los derechos de deducción nacidos en virtud de la Sexta Directiva. En efecto, ya que el artículo 17 de la Sexta Directiva prevé que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, de ello se deriva que un Estado miembro no puede anular, con carácter retroactivo, las normas relativas al derecho de deducción una vez que tal derecho hubiera nacido.

25 El Gobierno belga precisó en la vista que, aunque el Real Decreto antes mencionado no hubiera condicionado la entrada en vigor de la disposición que establece el derecho de opción, la falta del Decreto, que habría debido desarrollar esta disposición, impedía el ejercicio del citado derecho de opción por parte del sujeto pasivo.

26 A este respecto es preciso recordar que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica son 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 del presente asunto, no compete al Tribunal de Justicia, 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 ha cometido una violación de estos principios.

27 En vista de lo que antecede procede responder a la cuestión planteada que el artículo 2 de la Primera Directiva no se opone a que un Estado miembro

— que haya hecho uso de la facultad prevista en la parte C del artículo 13 de la Sexta Directiva y

— que, de ese modo, haya concedido a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de ciertos arrendamientos inmobiliarios

suprima, mediante una Ley posterior, el citado derecho de opción y restablezca la exención.

Compete al órgano jurisdiccional nacional decidir si mediante la derogación con carácter retroactivo de una Ley cuyo Decreto de desarrollo no llegó a adoptarse se ha cometido una violación de los principios de protección de la confianza legítima o de seguridad jurídica.

Costas

28 Los gastos efectuados por el Gobierno belga y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el tribunal de première instance de Nivelles mediante resolución de 3 de noviembre de 1997, declara:

El artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, no se opone a que un Estado miembro

— que haya hecho uso de la facultad prevista en la parte C del artículo 13 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, y

— que, de ese modo, haya concedido a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de ciertos arrendamientos inmobiliarios

suprima, mediante una Ley posterior, el citado derecho de opción y restablezca la exención.

Compete al órgano jurisdiccional nacional decidir si mediante la derogación con carácter retroactivo de una Ley cuyo Decreto de desarrollo no llegó a adoptarse se ha cometido una violación de los principios de protección de la confianza legítima o de seguridad jurídica.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de diciembre de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

J.-P. Puissochet