CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. SIEGBERT ALBER

presentadas el 17 de septiembre de 1998 *

A. Introducción

1. En el presente asunto el tribunal de première instance de Nivelles plantea al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles conforme a 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 [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). En concreto, desea saber en qué medida se puede suprimir con carácter retroactivo un derecho de opción por la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles, que normalmente está exento del impuesto, concedido por un Estado miembro, en este caso, Bélgica. Este derecho de opción confiere al sujeto pasivo del impuesto la facultad de renunciar a la exención prevista normalmente para el arrendamiento de bienes inmuebles y elegir, en cambio, una tributación con arreglo al Impuesto sobre el Valor Añadido acogiéndose también al derecho de deducción del impuesto soportado que va unido a ella. [2]

2. La demandante en el proceso principal, la empresa Belgocodex (en lo sucesivo, «demandante»), niega que un Estado miembro que ha concedido un derecho de opción semejante pueda suprimirlo luego con efecto retroactivo. En el año 1990, adquirió una cuota de copropiedad del 25 % de un complejo inmobiliario que, a continuación, fue reformado en su totalidad para que pudieran establecerse allí oficinas y locales de negocio. La demandante no utiliza ella misma el edificio, sino que lo ha arrendado a un sujeto pasivo que utiliza el objeto arrendado en su actividad económica. La demandante quiere que se tengan en cuenta los costes de los trabajos de reforma que duraron desde 1990 a 1993 en el marco de la deducción del impuesto soportado.

3. Conforme a la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva el arrendamiento de bienes inmuebles está normalmente exento del impuesto. Esta prevé en el epígrafe «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:

[...]

* Lengua original: alemán.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — De lo contrario, los ingresos obtenidos por el arrendamiento están sujetos al Impuesto sobre la Renta o a un impuesto similar.

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

[...]»

4. No obstante, conforme a la parte C del artículo 13 de la Sexta Directiva los Estados miembros pueden hacer posible una tributación en caso de arrendamiento de bienes inmuebles. La parte C del artículo 13 establece a este respecto:

«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.»

5. Mediante la Ley de diciembre de 1992, que introdujo la letra c) del número 2 del apartado 3 del artículo 44 en la Ley belga del Impuesto sobre el Valor Añadido, Bélgica hizo uso de la facultad que le otorga la parte C del artículo 13. Conforme a aquélla estaban sometidos al impuesto: «los arrendamientos de edificios [...] 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 día 1 de enero de 1993. El Rey, sin embargo, no ha adoptado las medidas previstas en la ley.

6. La demandante opina que puede optar por la tributación y, con ello, practicar la deducción del impuesto soportado. Por el contrario, el Gobierno belga considera el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles como una actividad exenta del impuesto. Alega a este respecto que mediante la Ley de julio de 1994 se derogó la letra c) del número 2 del apartado 3 del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y además con efecto retroactivo. Por lo demás, la facultad de opción prevista no ha podido producir, de todas formas, ningún efecto jurídico porque los Reales Decretos de ejecución nunca llegaron a adoptarse.

7. La demandante opina que la facultad de opción concedida en su momento no puede ser suprimida posteriormente con efecto retroactivo. Argumenta que la exención del impuesto sobre el arrendamiento de inmuebles a los sujetos pasivos (que está prevista en la Sexta Directiva como régimen de base), restablecida de esta forma infringe la neutralidad y el principio básico del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido que no admite excepciones. Este principio se recoge

en 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 [3] (en lo sucesivo, «Primera Directiva»). En su párrafo primero dispone: «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.» El párrafo segundo establece: «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.»

8. En razón de las dudas que suscita la interpretación de la Sexta Directiva, el tribunal que conoce del asunto plantea la siguiente cuestión prejudicial para que el Tribunal de Justicia se pronuncie:

«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?»

B. Definición de postura

9. El tribunal remitente alude en su cuestión tanto a la Primera como a la Sexta Directiva relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por este motivo hay que examinar en primer lugar la relación de ambas Directivas entre sí. En el párrafo primero del artículo 1 de la Primera Directiva se prevé que los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el Sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido que se define en el artículo 2 de la Primera Directiva.

10. El sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido introducido por la Primera Directiva debe adaptarse —según el apartado 1 del artículo 1 de la Sexta Directiva— a las disposiciones de la Sexta Directiva. [4]

3 — DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3.

4 — El párrafo primero del artículo 1 establece: «Los Estados miembros adaptarán su régimen actual de Impuesto sobre el Valor Añadido a lo dispuesto en los artículos siguientes.»

11. De allí se deduce también en opinión de la Comisión que la aplicación del sistema tributario común se regula en concreto mediante la Sexta Directiva. Ello significa también que las normas de la Sexta Directiva no se podrán cuestionar basándose en las disposiciones de la Primera Directiva sobre el Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto resulta aplicable, por ejemplo, a las exenciones del impuesto previstas en la Sexta Directiva. Conforme a su considerando undécimo conviene establecer una lista común de exenciones del impuesto con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros. Tales exenciones comunes del impuesto están establecidas en la Sexta Directiva en el ámbito del Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y su aplicación. Pueden diferir enteramente —y así argumenta el Gobierno belga— del sistema común.

12. La disposición belga controvertida en este caso ha de ser examinada basándose en las disposiciones de la Sexta Directiva. Aquí resulta sobre todo de aplicación el artículo 13 que prevé en su parte B exenciones del impuesto entre otros casos por el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles y confiere en su parte C a los Estados miembros la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho de opción por una tributación en el caso de arrendamiento y alquiler de inmuebles. Entre las partes no es objeto de litigio que Bélgica hizo uso de esta facultad conforme a la parte C con su Ley de 1992.

13. No obstante, existe discrepancia sobre si se ha ofrecido realmente la posibilidad de optar en el presente caso. El Gobierno belga opina que se trata de una Ley que no podía desplegar efectos jurídicos por no haber sido adoptados los Reales Decretos de ejecución y que por este motivo se puede derogar nuevamente con efecto retroactivo. No obstante, como han alegado todas las partes, compete al tribunal remitente pronunciarse sobre esta cuestión. Hay argumentos en favor de una interpretación según la cual esta Ley, a pesar de la falta de los Reales Decretos de ejecución, había generado efectos jurídicos, porque si no, no habría sido necesario derogarla expresamente mediante la Ley de 6 de julio de 1994. Mientras existía, también era de esperar que los Reales Decretos fueran adoptados. Estos no constituían una condición expresa para la validez de la Ley. No obstante, como ya se expuso, compete al tribunal nacional aclarar finalmente esta cuestión.

14. Si el Juez nacional llegara a la conclusión de que en el presente caso no podían nacer derechos individuales para los sujetos pasivos según el Derecho belga, hay que señalar que con la derogación de la Ley —considerada entonces sin validez— tal vez se hayan vulnerado los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima. Como la Comisión aduce, con razón, hay que valorar si el arrendamiento eventualmente ya estaba sometido al impuesto y si el sujeto pasivo lo había cargado en factura o si la deducción del impuesto soportado era procedente.

15. Ha de añadirse la siguiente reflexión:

Por un lado, en relación con el uso por parte de un Estado miembro de la facultad prevista en la parte C del artículo 13 no se plantea una cuestión acerca de la adaptación del Derecho interno a la Sexta Directiva. Por ello no puede haber nacido un derecho de deducción del impuesto soportado en favor del sujeto pasivo a través del efecto directo de la Directiva. No obstante, dado que el Gobierno belga ya había adoptado la Ley correspondiente, derogándola después, podría pensarse que el Gobierno se había obligado en cierto modo a la concesión de un derecho de opción conforme a la Sexta Directiva que permite deducir un paralelismo con el efecto directo en relación al derecho de deducción del impuesto soportado.

16. Si el Juez remitente llegara a la conclusión de que mediante la Ley belga se hizo posible la opción conforme a la parte C del artículo 13 de la Sexta Directiva, se plantea la cuestión de si esa facultad puede ser suprimida de nuevo con arreglo a la Sexta Directiva. La Comisión y el Gobierno belga lo afirman.

17. En este contexto hay que destacar en primer término que la Directiva concede a los Estados miembros un amplio margen de actuación en el ámbito de la parte C del artículo 13. Así, el Estado miembro decide si establece o no un derecho de opción. Si lo hace, tiene además la posibilidad de establecer el alcance y las modalidades del ejercicio de ese derecho. Si el Estado, por tanto, puede decidir libremente si concede y cómo concede este derecho de opción, no es comprensible por qué no podría suprimirlo después.

18. La Comisión, en este contexto, remite a la sentencia Italittica. [5] En ella, el Tribunal de Justicia declaró en lo que se refiere a las disposiciones de la Sexta Directiva —en aquel caso, del apartado 2 del artículo 10—, que éstas han de ser interpretadas en sentido lato porque el legislador comunitario había concedido a los Estados miembros un amplio margen de apreciación.

19. El Gobierno belga alega a este respecto que manifiestamente la parte C del artículo 13 no produce efecto directo debido al amplio margen de actuación con que cuentan los Estados miembros. [6] El legislador belga, por tanto, ha gozado de plena libertad para conceder o no el derecho de opción de conformidad con el Derecho comunitario. En consecuencia, la parte C del artículo 13 tampoco prohíbe que el Estado miembro suprima esta facultad y mantenga o restablezca, en su caso, el régimen de la parte B del artículo 13.

20. Además hay que señalar que la Sexta Directiva considera básicamente que el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles deben quedar exentos del impuesto, aunque ello suponga apartarse del sistema en el sentido de la Primera Directiva. Conforme a la Sexta Directiva un Estado miembro puede conceder a sus sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación. No es comprensible por qué

5 — Sentencia de 26 de octubre de 1995 (C-144/94, Rec. p. I-3653).

6 — Un efecto semejante — como también expone la Comisión— fue reconocido para la parte B del artículo 13 en la sentencia Becker. En la fundamentación, el Tribunal de Justicia declaró, entre otras cosas, «que la parte C del artículo 13 no confiere en absoluto a los Estados miembros la facultad de poner condiciones o de restringir, en modo alguno, las exenciones previstas por la parte B; simplemente, reserva a los Estados la facultad de ofrecer, en mayor o menor medida, a los beneficiarios de dichas exenciones, la posibilidad de optar ellos mismos por la tributación, si consideran que les interesa hacerlo». Sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 39.

un Estado que haya hecho uso de este régimen de excepción no puede regresar a la normativa básica, esto es, a la exención del impuesto. A estos efectos no es relevante que la mencionada exención del impuesto —como alega la demandante— suponga efectivamente una desviación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es posible conforme a la Sexta Directiva y por ello no puede —como ya se ha dicho— ser contraria a la Primera Directiva.

21. Tampoco ha de tenerse en cuenta aquí qué régimen había previsto la Comisión inicialmente en su propuesta de Directiva. La demandante ha señalado que la Comisión en su primer proyecto de la Sexta Directiva pretendía sujetar todos los arrendamientos de bienes inmuebles con fines comerciales al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, sólo son relevantes las exenciones del impuesto que están previstas en la Sexta Directiva, es decir, tal y como fue efectivamente adoptada. Por consiguiente, no existe una facultad de opción con carácter general, sino sólo cuando ha sido concedida por un Estado miembro.

22. La demandante opina, en contra de la Comisión y del Gobierno belga, que un Estado miembro, una vez que ha establecido una tributación por el arrendamiento y alquiler conforme a la facultad que le otorga la parte C del artículo 13 —en caso de que el sujeto pasivo ejercite la opción—, no puede suprimirla luego. La demandante se remite, en este contexto, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 28 de la Sexta Directiva. Conforme al apartado 3 del artículo 28, los Estados miembros, durante el período transitorio, pueden, por ejemplo, seguir aplicando el impuesto a ciertas operaciones exentas conforme al artículo 13 o bien conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de las operaciones exentas en las condiciones que se establecen en el Anexo G.

23. En el marco de la jurisprudencia sobre el artículo 28, el Tribunal de Justicia decidió, en relación a una normativa española controvertida, que había sometido ciertas prestaciones de servicios al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, «que al haber sometido el Reino de España las prestaciones de servicios de que se trata al régimen general del IVA, mediante [...] Ley [...] ya no podía invocar posteriormente la facultad de continuar dejando exentas dichas actividades conforme a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva». [7] Con ello se prohibió la vuelta a la excepción; en el presente caso, sin embargo, se trata de la vuelta a la norma general (concretamente, de la Sexta Directiva), aun cuando la posibilidad que ésta prevé suponga, por su parte, una excepción a lo dispuesto en la Primera Directiva.

24. La jurisprudencia citada no puede ser aplicada a la concesión de la facultad de opción conforme a la parte C del artículo 13. El artículo 28 forma parte del Título XVI de la Sexta Directiva que lleva el epígrafe «Disposiciones transitorias». Se trata de las disposiciones establecidas para la transición, o mejor dicho, para la adaptación de las normativas nacionales a la Sexta Directiva. Por consiguiente, las disposiciones del apartado 3 del artículo 28 sólo están previstas para un «período transitorio».

7 — Sentencia de 17 de octubre de 1991, Comisión/España (C-35/90, Rec. p. I-5073), apartado 7.

Como Bélgica expone con razón, se trata de una autorización provisional de tributación o de exenciones que no concuerdan con el sentido general de la Sexta Directiva. En este contexto el Tribunal de Justicia ha decidido que no se puede volver a hacer uso de esta facultad, una vez que el Estado miembro ya haya regulado o sometido al impuesto un determinado ámbito conforme a la Sexta Directiva.

25. La demandante opina que el paralelismo con el presente caso consiste en que una exención del impuesto en los arrendamientos de inmuebles a favor de los sujetos pasivos contradice el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido establecido en la Primera Directiva. Por medio de un ejemplo explica que la exención del impuesto por el arrendamiento de inmuebles da lugar a un tratamiento desigual y con ello vulnera la neutralidad —según que una sociedad utilice o alquile su inmueble en el ámbito de su actividad económica. En el segundo caso, no puede deducir como impuesto soportado el que haya pagado con motivo de eventuales gastos de renovación. Los costes se añaden al precio de arrendamiento y el arrendatario los repercute a sus clientes, lo que lleva a un «efecto de bola de nieve» en el Impuesto sobre el Valor Añadido que debe pagarse.

26. La demandante continúa afirmando que si un Estado miembro armoniza su normativa tributaria, concediendo un derecho de opción conforme a la parte C del artículo 13, con el régimen de la Primera Directiva, luego ya no puede suprimirlo, al igual que sucedía en el caso del artículo 28.

27. Pero la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento y alquiler de inmuebles, que la demandante considera contraria al sistema, está justamente prevista como régimen básico en la Sexta Directiva. Por ello no es comprensible por qué un Estado miembro —después de haber hecho uso de la facultad de reconocimiento de un derecho de opción prevista en la Directiva— no puede regresar al régimen básico anterior. Cuando la demandante alega que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad que le otorga la parte C del artículo 13 ya no puede volver atrás, esto significaría que un Estado miembro que hubiera hecho uso de la posibilidad de excepción ya no podría regresar a la regla básica. Esto —como ya se expuso— no es acorde con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 28 según la cual un Estado miembro no puede regresar a las *disposiciones de excepción* conforme al artículo 28, una vez que haya adaptado sus leyes tributarias a la normativa de la Sexta Directiva.

28. La demandante se remite además en su argumentación a las conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia Comisión/España, antes citada. En aquella ocasión el Abogado General llegaba también a la conclusión de que ya no se podía hacer uso de la facultad de establecer disposiciones de excepción conforme al artículo 28, una vez hubiera sido establecida o hubiera existido una normativa conforme con la Directiva. La

demandante se apoya en concreto en el argumento de que esto sería «[...] incompatible con los principios de generalidad y neutralidad del tributo que informan la Directiva y que [...] representan el elemento interpretativo básico de las normas que prevén excepciones». [8] La demandante opina que un restablecimiento de la exención del impuesto en el presente caso contradice la neutralidad y el principio de generalidad del impuesto y ya por este motivo debe considerarse improcedente.

29. En este contexto hay que señalar, no obstante, que también el Abogado General se orientó, en principio, en función de lo que se había establecido como regla general en la Sexta Directiva, y sólo examinó como argumento complementario los principios de generalidad y neutralidad del impuesto, como se recogen en la Primera Directiva. Y así, expuso que una exención del impuesto no sería compatible con los principios citados, pero continuó: «[...] además de *no encontrar justificación en el tenor literal de la norma*». [9] De ahí se desprende que también él considera sobre todo decisivo lo que está regulado expresamente en la Sexta Directiva.

30. Además se remitía a la sentencia en el asunto Kerrutt y citaba literalmente de ella que «la citada disposición [letra b) del apartado 3 del artículo 28] "por su mismo tenor literal" se opone al "establecimiento de nuevas exenciones o a la ampliación del alcance de las ya existentes, después de la entrada en vigor de la Directiva"». [10] También de aquí puede deducirse que consideraba relevantes las disposiciones de la Sexta Directiva y las exenciones o las tributaciones previstas en ella y no la Primera Directiva, que sólo establece el sistema, pero que no regula su aplicación.

31. El Tribunal de Justicia ha manifestado también en su sentencia que: «[...] la prolongación del régimen transitorio relativo a las exenciones del IVA, más allá del plazo inicialmente previsto, no puede justificar que los Estados miembros puedan otorgar exenciones que no estaban autorizados a establecer. En efecto, tal facultad menoscabaría la finalidad de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, que consiste en permitir una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en los ámbitos de que se trata». [11] Pero como Bélgica ha restablecido precisamente una exención del impuesto prevista de manera expresa en la Directiva —y no una que (como se dice en la citada sentencia) no habría estado autorizada a establecer—, no es comprensible por qué razón esto le estaría vedado al Estado miembro. Por ello procede afirmar que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad con arreglo a la parte C del artículo 13 puede luego volverse atrás.

32. Finalmente procede examinar si la concesión de la facultad de opción conforme a la parte C del artículo 13 de la Sexta Directiva

8 — Conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro de 7 de mayo de 1991, Comisión/España, citadas en la nota 7 *supra* (Rec. 1991, pp. I-5073 y ss., especialmente p. 5079), punto 5.

9 — Conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro, citadas en la nota 8 *supra*, punto 5, la cursiva es del autor.

10 — Conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro, citadas en la nota 8 *supra*, punto 5, y sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrott (73/85, Rec. p. 2219), apartado 17.

11 — Sentencia Comisión/España, citada en la nota 7 *supra*, apartado 9.

también puede ser suprimida con *efecto retroactivo*. La Comisión opina que esto también podría ser problemático en relación con los derechos de deducción del impuesto soportado ya nacidos. El sistema común del IVA de la Primera y de la Sexta Directiva prevé que el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del impuesto del IVA devengada o ingresada por bienes y servicios que le hayan sido entregados por otros sujetos pasivos y que haya utilizado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas (véase el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva). Conforme al apartado 1 del artículo 17 este derecho de deducción del impuesto soportado nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por lo tanto existe una conexión entre la tributación y el derecho de deducción del impuesto soportado.

33. De esta forma el Tribunal de Justicia ha decidido «que del sistema de la Directiva se desprende, por una parte, que los beneficiarios de la exención, por el hecho de hacer uso de ésta, renuncian necesariamente al derecho de alegar la deducción de los impuestos soportados». [12] El «derecho a deducción [...] forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse». [13]

34. Esto implica también, en opinión de la Comisión, que corresponde a los sujetos pasivos, que en el momento de la (eventual) validez de la Ley belga optaron por la tributación, un derecho de deducción del impuesto soportado que no puede ser suprimido con efecto retroactivo. La Comisión y el Gobierno belga están de acuerdo en que los derechos existentes de deducción del impuesto soportado han de ser respetados.

35. No obstante, por lo que respecta al asunto principal el Gobierno belga alega que la demandante no ha ejercitado su derecho de opción de forma expresa. En opinión del Tribunal de Justicia el ejercicio del derecho de opción concedido corresponde exclusivamente al sujeto pasivo. [14] Por otro lado, la parte C del artículo 13 establece en su último párrafo que los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción. En esta medida —y esto no es objeto de litigio— compete al Juez remitente decidir si la demandante en el proceso principal ha ejercitado su derecho de opción en forma válida.

36. Las partes discuten acerca de si esto ha sido así. La demandante opina que ha hecho todo lo necesario para hacer valer expresamente su derecho de opción. Afirma que ha invocado el derecho de deducción del impuesto soportado y ha señalado que el arrendamiento debía estar sujeto al impuesto. No había sido posible cargarlo en factura porque las medidas de ejecución correspondientes aún no habían sido adoptadas.

37. Por el contrario, el Gobierno belga opina que la opción sólo habría podido ser ejercida de forma eficaz si Belgocodex hubiera comunicado formalmente su intención a la Administración y hubiera recaudado los impuestos correspondientes y los hubiera ingresado.

12 — Sentencia Becker, citada en la nota 6 *supra*, apartado 44.

13 — Véase la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 18.

14 — Véase la sentencia Becker, citada en la nota 6 *supra*, apartado 38.

Como ya se ha indicado, compete al Juez nacional zanjar esta cuestión teniendo en cuenta la relación entre la tributación y el derecho de deducción del impuesto soportado.

38. En este contexto, hay que aludir nuevamente a las consideraciones formuladas anteriormente en los puntos 14 y 15, ya que para el ejercicio del derecho de opción está sujeto a las mismas reglas que el establecimiento o la aplicación del derecho de opción. Aunque la parte C del artículo 13 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros restringir el derecho de opción y determinar las modalidades de su ejercicio —y el legislador belga no había adoptado aún tales medidas—, en el presente caso hay que tener en cuenta que el sujeto pasivo que hace uso de la opción no puede ejercitar ese derecho correctamente porque el Gobierno no ha adoptado aún las medidas correspondientes. En consecuencia, las exigencias para el ejercicio del derecho de opción no pueden ser excesivas, porque si no el derecho de deducción conforme al artículo 17 de la Sexta Directiva, que es parte esencial del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedaría afectado. En caso de una supresión con carácter retroactivo del derecho de opción por la tributación, sólo debería negarse la posibilidad de invocar un derecho a quien no haya manifestado de ninguna manera que quería hacer uso del derecho de opción.

C. Conclusión

39. Basándome en las consideraciones anteriores propongo la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial:

«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 una interpretación de las disposiciones 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, en concreto el artículo 13 de la parte C y del artículo 13 de la parte B de la letra b), en el sentido de que no prohíben a un Estado miembro, que haya hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13 de la parte C de la Sexta Directiva y haya concedido a sus sujetos pasivos el derecho de opción por la tributación de determinados arrendamientos de inmuebles, suprimir —incluso con efecto retroactivo— este derecho de opción mediante una Ley posterior y restablecer de esta forma la exención del impuesto sin limitaciones. No obstante, esto sólo es aplicable en la medida en que con ello no se vulneren derechos de deducción del impuesto soportado, en el sentido del artículo 17 de la Sexta Directiva, que hayan nacido al haber manifestado claramente el sujeto pasivo su voluntad de ejercitar la opción.»