

Arrêt de la Cour

Asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02

Gemeente Leusden y Holin Groep BV cs

contra

Staatssecretaris van Financiën

(Peticiónes de decisión prejudicial planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE – Deducción del impuesto soportado – Modificación de la legislación nacional que suprime la posibilidad de optar por la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles – Regularización de las deducciones – Aplicación a los contratos vigentes»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Deducción del impuesto soportado – Deducciones efectuadas, en virtud del derecho de opción concedido por un Estado miembro, en relación con bienes de inversión inmobiliaria arrendados – Supresión del derecho de opción y reestablecimiento de la exención, que implican la regularización de las deducciones ya efectuadas – Procedencia – Requisito – Consideración de la confianza legítima de los sujetos pasivos*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 13, partes B y C, 17 y 20)

2. *Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Hechos imponible – Aplicación de un bien a las necesidades de la empresa – Alcance – Modificación legislativa por la que se suprime el derecho de optar por la tributación de una operación económica en principio exenta – Exclusión*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 5, ap. 7, letra a)]

1. Los artículos 17 y 20 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, interpretados a la luz de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, no se oponen a que un Estado miembro suprima el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, que ha conferido a sus sujetos pasivos sobre la base del artículo 13, parte C, letra a), de la Sexta Directiva, y reestablezca de este modo la exención de dichos arrendamiento con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), con la consecuencia de una regularización de las deducciones efectuadas por los bienes de inversión inmobiliaria objeto del arrendamiento, con arreglo al artículo 20 de la mencionada Directiva.

En este caso, el Estado miembro de que se trate debe tener en cuenta la confianza legítima de los sujetos pasivos al decidir las medidas de aplicación de la modificación legislativa. La supresión del marco legislativo del que se ha beneficiado un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido para pagar menos impuestos, aun cuando no haya existido una práctica abusiva, no

puede vulnerar, por sí misma, una confianza legítima basada en el Derecho comunitario.

(véanse los apartados 48 y 82 y el punto 1 del fallo)

2. Una modificación legislativa por la que un Estado miembro ha suprimido el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, que implica el pago de importes correspondientes a deducciones ya efectuadas, no puede subsumirse en el supuesto descrito en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Esta disposición se refiere a la aplicación de un bien por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa y no a una modificación legislativa que suprime el derecho a optar por la tributación de una operación económica en principio exenta.

(véanse los apartados 92 y 95 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 29 de abril de 2004(1)

«Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE – Deducción del impuesto soportado – Modificación de la legislación nacional que suprime la posibilidad de optar por la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles – Regularización de las deducciones – Aplicación a los contratos vigentes»

En los asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02,
que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) y destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre
Gemeente Leusden (asunto C-487/01),
Holin Groep BV cs (asunto C-7/02)

y

Staatssecretaris van Financiën,
decisiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 7, letra a), 17 y 20, apartado 2, 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), así como de los principios generales del Derecho comunitario,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),,

integrado por el Sr. P. Jann, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. A. Rosas (Ponente) y S. von Bahr, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

– en nombre del Gemeente Leusden, por los Sres. R. Brouwer y M.H.P. Bodt, Belastingadviseurs;

– en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente;
– en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y P. Boussaroque, en calidad de agentes;
– en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. P. Ormond, en calidad de agente, asistida por la Sra. P. Whipple, Barrister (C-7/02);
– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. H.M.H. Speyart, en calidad de agente;
oídas las observaciones orales del Gemeente Leusden, representado por los Sres. R. Brouwer y M.H.P. Bodt; de Holin Groep BV cs, representada por el Sr. R.M. Vermeulen, advocaat; del Gobierno neerlandés, representado por la Sra. S. Terstal, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por los Sres. H.M.H. Speyart y R. Lyal, en calidad de agente, en la vista de 9 de enero de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de junio de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resoluciones de 14 diciembre de 2001 (asuntos C-487/01) y de 21 de diciembre de 2001 (asunto C-7/02), recibidas en el Tribunal de Justicia el 17 de diciembre de 2001 y el 11 de enero de 2002, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales, en cada asunto, relativas a la interpretación de los artículos 17 y 20, apartado 2, 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») y de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica (asunto C-487/01), y de los artículos 5, apartado 7, letra a), y 17 de la Sexta Directiva y de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica (asunto C-7/02).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre el Gemeente Leusden (municipio de Leusden) y el Staatsecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) (asunto C-487/01), y entre Holin Groep BV cs (en lo sucesivo, «Holin Groep») y el Staatsecretaris van Financiën (asunto C-7/02), relativos al pago de las cantidades deducidas en concepto de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») abonado por bienes entregados o servicios prestados con el fin de acondicionar inmuebles dados en arrendamiento, pago exigido a raíz de una modificación legislativa que suprimía el derecho a optar por la tributación del arrendamiento de inmuebles.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal están sujetas al IVA.

4 Según el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

5 El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido».

6 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva establece:

«La base imponible estará constituida:

[...]

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».

7 El artículo 13, partes B y 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 [...]

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

[...]

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.»

8 El artículo 17 de la Sexta Directiva establece:

«Nacimiento y alcance del derecho a deducir

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 ingresadas, 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;

[...]»

9 El artículo 20 de la Sexta Directiva es del siguiente tenor:

«Regularización de las deducciones

1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;

b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras

comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

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.

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta diez años.

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

[...]

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

- definir la noción de bienes de inversión;

- precisar cuál es la cuantía del impuesto que ha de tomarse en consideración para la regularización;

- tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada, y

- autorizar simplificaciones administrativas.

[...]

6. En caso de tránsito desde un régimen normal de imposición a uno especial, o a la inversa, los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para evitar que el sujeto pasivo de que se trate obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado.»

10 Mediante el artículo 1, número 4, de la Directiva 95/7/CE 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), se sustituyó el último párrafo del artículo 20, apartado 2, último párrafo, de la Sexta Directiva por el texto siguiente:

«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.»

11 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 95/7, los Derechos internos debían haberse adaptado a esta disposición, a más tardar, el 1 de enero de 1996.

Legislación nacional

12 La Wet op de Omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «Wet OB 1968») preveía en su artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, el principio de exención del arrendamiento de bienes inmuebles, y la posibilidad de que las partes de un contrato de arrendamiento optaran por la tributación del arrendamiento.

13 Esta disposición fue modificada mediante la Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot

onroerende zaken (Ley de modificación de la Ley de 1968 sobre el volumen de negocios, de la Ley del impuesto sobre actos jurídicos y de otras leyes fiscales de lucha contra las maniobras relativas a los bienes inmuebles; en lo sucesivo, «Ley de modificación»), de 18 de diciembre de 1995 (Stbl. 1995, p. 659). Esta Ley reserva la posibilidad de opción a «las personas que utilicen los bienes inmuebles con fines para los que exista un derecho total o casi total a deducir el impuesto».

14 La Ley de modificación entró en vigor el 29 de diciembre de 1995. No obstante, estableció que el derecho de opción quedaba suprimido desde el 31 de marzo de 1995 a las 18 horas inclusive, fecha en que se anunció el contenido de la futura Ley mediante un comunicado de prensa.

15 En el caso de los contratos celebrados antes del 31 de marzo de 1995, la Ley de modificación mantuvo la excepción a la exención hasta el 29 de diciembre de 1995, y en la práctica hasta el 1 de enero de 1996.

16 Por lo que se refiere a los años posteriores, el artículo V, apartado 9, de la Ley de modificación, donde se establece un régimen transitorio, es del siguiente tenor: «No obstante lo dispuesto sobre el particular en los apartados 1 y 5, el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Wet OB 1968, en su última versión antes de la entrada en vigor de la presente Ley, seguirá siendo aplicable hasta el comienzo del décimo ejercicio contable posterior al ejercicio contable en el que el arrendador haya utilizado el bien inmueble, siempre que:

a. el arrendamiento nazca de un contrato redactado por escrito antes del 31 de marzo [de 1995] a las 18 horas;

b. el arrendatario haya utilizado el bien inmueble antes de abril de 1996;

c. la contraprestación anual se eleve, al menos, a un porcentaje de los gastos de construcción del bien inmueble que se determinará mediante orden ministerial;

d. el contrato escrito haya sido notificado al inspector en las cuatro semanas siguientes a la entrada en vigor de la presente Ley.»

17 Mediante Orden Ministerial de 22 de diciembre de 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, p. 250), el porcentaje de los gastos de construcción del bien inmueble a que se refiere el artículo V, apartado 9, letra c), de la Ley de modificación se estableció en 7, aumentado en un 0,15 por cada año transcurrido desde la fecha en que el bien se utilizó por primera vez.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-487/01

18 El municipio de Leusden arrienda terrenos de deporte a asociaciones deportivas.

19 Durante los años 1990 y 1991 hizo sustituir el césped natural de un terreno por césped artificial por importe de 433.000 NLG, más 79.800 NLG de IVA. A partir del 1 de enero de 1992, arrendó dicho terreno al Mixed Hockey Club Leusden.

20 Dicho club de hockey no tiene derecho a deducir el IVA. No obstante, las partes habían optado por la tributación del arrendamiento lo que, habida cuenta de la relación entre tributación y derecho a deducir, permitía al municipio de Leusden deducir el IVA soportado por los gastos de acondicionamiento del terreno.

21 Consta que el municipio de Leusden no podía acogerse a las disposiciones transitorias de la Ley de modificación, en particular porque el alquiler abonado por el club de hockey no alcanzaba el porcentaje mínimo previsto en dichas disposiciones.

22 A raíz de la entrada en vigor de la Ley de modificación, se exigió al municipio de Leusden la regularización del IVA por un importe de 15.960 NLG por el período comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1998. En respuesta a una reclamación, el inspector de Hacienda confirmó la decisión de regularización.

23 El municipio de Leusden interpuso recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos), que fue desestimado mediante sentencia de 5 de junio de 2000. El municipio de Leusden recurrió en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.

24 Al examinar un motivo basado en la infracción del Derecho europeo, el Hoge Raad recuerda que, en su sentencia de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97, Rec. p. I-8153), el Tribunal de Justicia estimó que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva y, de ese modo, haya concedido a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de ciertos arrendamientos de inmuebles, puede suprimir mediante una ley posterior el citado derecho de opción y restablecer la exención. El Tribunal de Justicia había dejado al órgano jurisdiccional remitente la labor de decidir si, en aquel caso, el legislador nacional había respetado los principios generales del Derecho comunitario de protección de la confianza legítima o de seguridad jurídica.

25 El Hoge Raad también recuerda que en la sentencia de 8 de junio de 2000, Schlossstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279), el Tribunal de Justicia interpretó el artículo 17 de la Sexta Directiva en el sentido de que «el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de éstas».

26 El Hoge Raad señala que esta jurisprudencia no permite juzgar la procedencia de la alegación del municipio de Leusden según la cual no cabe exigir la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva cuando, únicamente por razón de una modificación legislativa, un uso sujeto al IVA pasa a ser un uso exento sin derecho a deducir.

27 Por consiguiente, mediante resolución de 14 de diciembre de 2001, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Los artículos 20, apartado 2, y 17 de la Sexta Directiva, o bien los principios de confianza legítima y seguridad jurídica que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, ¿se oponen a que en un caso en el que no existe fraude o abuso ni modificación de la utilización prevista –en el sentido de los apartados 50 y 51 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Schlossstraße–, el IVA deducido por un sujeto pasivo, que había pagado por un bien (inmueble) que se le había entregado con vistas a su arrendamiento (operación sujeta al IVA) se regularice, con arreglo al artículo 20, apartado 2, por el único motivo de que el sujeto pasivo, a raíz de una modificación legislativa, ya no tiene derecho a renunciar a la exención de dicho arrendamiento por los años del período de regularización aún no transcurridos en el momento en que desapareció dicha posibilidad de opción (en el presente asunto, el 1 de enero de 1996)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿la modificación legislativa es inaplicable únicamente a la deducción del impuesto mencionada en la primera cuestión o también es inaplicable a la tributación (en virtud del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva) de los arrendamientos mencionados en la primera cuestión, hasta la expiración del período de regularización?»

Asunto C-7/02

28 G&S Properties BV (en lo sucesivo, «G&S»), perteneciente a Holin Groep, hizo construir durante los años 1994 y 1995 un nuevo complejo de oficinas en un terreno que poseía en Amsterdam. Holin Groep dedujo el IVA que le fue facturado por esta obra.

29 A mediados de 1994, G&S entabló negociaciones con ING Bank NV (en lo sucesivo, «banco») para el arrendamiento de una parte del complejo de oficinas o para la venta de dichas oficinas al banco. En las negociaciones, G&S y el banco partían de la base de que en caso de arrendamiento, se optaría por la tributación de la operación.

30 En diciembre de 1995 se firmó un contrato de arrendamiento con efectos desde el 1 de enero de 1996. Con posterioridad a esta fecha, el banco efectuó trabajos de terminación y acondicionamiento del bien arrendado. El 1 de octubre de 1996 destinó dicho bien a sus actividades bancarias, exentas del IVA. Holin Groep, en calidad de arrendador, y el banco, en calidad de arrendatario, solicitaron al inspector de Hacienda que el arrendamiento no

estuviera exento del IVA.

31 Habida cuenta de la entrada en vigor de la nueva Ley, se desestimó esta solicitud y se remitió a Holin Groep una liquidación del IVA por importe de 33.051 NLG, con arreglo a la disposición de la Ley neerlandesa correspondiente al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. En respuesta a una reclamación, el inspector de Hacienda confirmó la decisión inicial en lo que atañe al importe adeudado en el asunto principal.

32 Holin Groep interpuso recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam, que fue desestimado mediante sentencia de 20 de enero de 2000. Dicho órgano jurisdiccional consideró que el 31 de marzo de 1995 a las 18 horas aún no existía un contrato de arrendamiento entre Holin Groep y el banco y que las disposiciones transitorias de la Ley de modificación no eran aplicables, aun cuando fuera cierto que el 31 de marzo de 1995 ya existía un acuerdo precontractual entre Holin Groep y el banco para el arrendamiento del inmueble. Holin Groep interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden contra dicha sentencia.

33 Por motivos análogos a los expuestos en el marco del asunto C-487/01, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Los artículos 5, apartado 7, letra a), y 17 de la Sexta Directiva, o bien los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, ¿se oponen, en un caso en el que no existe fraude o abuso ni modificación de la utilización prevista –como se señala en los apartados 50 y 51 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Schlossstraße–, a la tributación con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), cuando el sujeto pasivo ha deducido el IVA abonado por bienes que se le habían entregado o servicios que se le habían prestado con vistas al arrendamiento de un bien inmueble determinado, arrendamiento sujeto al IVA, por el único motivo de que el sujeto pasivo, a raíz de una modificación legislativa, ya no tiene derecho a renunciar a la exención de dicho arrendamiento?

2) La eventual respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿se aplica igualmente al derecho a deducir generado en el período comprendido entre el anuncio de la modificación legislativa a que se refiere la primera cuestión y el momento de la entrada en vigor de dicha modificación? En otras palabras, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿pueden ser objeto de tributación, con arreglo al citado artículo 5, apartado 7, letra a), los elementos del precio de coste, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que se hayan generado después de la fecha del anuncio de la modificación?»

34 Mediante auto del Presidente de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia, de 6 de noviembre de 2002, se acumularon los asuntos C-487/01 y C-7/02 a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Asunto C-487/01

Sobre la primera cuestión

35 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, fundamentalmente, que se dilucide si los artículos 17 y 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, o los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que el IVA deducido por un sujeto pasivo que lo había abonado por un bien inmueble que le fue entregado con el fin de cederlo en arrendamiento, operación sujeta al IVA, se regularice con arreglo al artículo 20, apartado 2, de dicha Directiva, regularización exigida porque, como consecuencia de una modificación legislativa, el sujeto pasivo ya no tiene derecho a renunciar a la exención del IVA correspondiente a dicho arrendamiento por los años del período de regularización que aún no han transcurrido en el momento en que ha quedado suprimida la posibilidad de opción.

– Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

36 El municipio de Leusden estima que no debe pagar el IVA en concepto de regularización, ya que la modificación legislativa constituye una circunstancia ajena a su

voluntad en el sentido del apartado 43 de la sentencia Schlossstraße, antes citada. Alega que en todo momento consideró que podía deducir el IVA que grava la inversión y los gastos de explotación. Así, tuvo en cuenta esta circunstancia a la hora de determinar la cuantía del alquiler y al elaborar un presupuesto que equilibrara dichos gastos.

37 Expone que no cumple los requisitos previstos por las normas transitorias, en particular el requisito relativo a la cuantía mínima del alquiler. Afirma que dicho importe, el 7 % de los gastos, fue fijado sobre la base de los tipos de los préstamos hipotecarios a largo plazo, es decir, teniendo en cuenta un rendimiento positivo del arrendamiento. Según el municipio de Leusden, este régimen es contrario al principio de la Sexta Directiva, ya que en el arrendamiento de bienes inmuebles no se requiere el objetivo de obtener beneficios. En el presente caso, el importe del alquiler se fijó con arreglo a elementos objetivos, pero de modo que la operación fuera neutra para el municipio a efectos presupuestarios, lo que explica que dicho alquiler no alcanzara la cuantía mínima exigida por las disposiciones transitorias.

38 El municipio de Leusden indica que, según la jurisprudencia del Hoge Raad, no cabe revocar la decisión de sujetar el arrendamiento al IVA durante la vigencia del contrato. Señala que el contrato de arrendamiento no preveía en ninguna de sus estipulaciones la modificación de la cuantía del alquiler. Para ello habría resultado necesario iniciar un procedimiento de resultado incierto ante la jurisdicción civil. En cualquier caso, de ganarse tal proceso, el arrendatario se vería obligado a pagar un alquiler considerablemente superior, lo que le ocasionaría dificultades económicas.

39 Los Gobiernos neerlandés y francés y la Comisión estiman, por el contrario, que el municipio de Leusden debe pagar el IVA con arreglo a la Ley neerlandesa, que prevé una regularización autorizada por el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva.

40 El Gobierno neerlandés expone que, antes de su modificación, la Ley neerlandesa daba lugar a prácticas con las que se trataba de eludir la imposibilidad de que un empresario exento dedujera el IVA facturado por bienes o prestaciones. Expone el ejemplo de un club deportivo que, al estar exento del pago del IVA, no puede deducir el impuesto que se le facturaría por la compra de un terreno deportivo. Para eludir esta imposibilidad, es un tercero –normalmente ligado al club– quien compra el terreno y lo arrienda al club, con el acuerdo de ambos de optar por la tributación del arrendamiento. De este modo, el tercero puede deducir la totalidad del IVA relativo al terreno deportivo, mientras que el club sólo pagará el IVA por el alquiler, que se fijará en un importe artificialmente bajo debido a los vínculos del club con el comprador. La propiedad de terreno podrá ser transmitida una vez finalizado el período de regularización de diez años. Dicho Gobierno afirma que los Estados miembros decidieron aumentar el período de regularización a veinte años mediante la Directiva 95/7 precisamente para que estas maniobras resultaran menos atractivas.

41 Los Gobiernos francés y neerlandés y la Comisión sostienen que el artículo 20 de la Sexta Directiva también cubre las modificaciones legislativas. La redacción en términos generales de esta disposición y, en especial, el empleo de la expresión «en concreto» en su apartado 1, indican que los supuestos de regularización no se describen con carácter taxativo. Además, consideran conforme con el objetivo de dicha disposición la posibilidad de regularización. El Gobierno neerlandés señala a este respecto que los Estados miembros deben estar en condiciones de reaccionar rápidamente a circunstancias del tráfico económico como las situaciones abusivas. Si la regularización no fuera posible, sería necesario esperar al final del período de regularización para que la modificación legislativa surtiera efecto. El Gobierno neerlandés destaca asimismo que el artículo 20, apartado 6, de la Sexta Directiva, que establece medidas transitorias cuando la entrada en vigor de una nueva ley pueda crear dificultades, carecería de sentido si no se reconociera a los Estados miembros el derecho a introducir modificaciones legislativas. Por último, dicho Gobierno afirma que si el legislador comunitario hubiera querido excluir de la regularización todo lo que escapa a la voluntad del sujeto pasivo, habría establecido tal exclusión de forma expresa.

42 Según el Gobierno francés, la regularización de deducciones prevista en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva y la asimilación, de conformidad con el artículo 5, apartados 6 y 7, de esta Directiva, de determinadas operaciones a entregas de bienes son dos dispositivos que comparten un mismo objetivo, consistente en impedir que un sujeto pasivo que ha ejercido el derecho a deducir no goce de ventajas económicas injustificadas.

43 Según este Gobierno, de no existir la regularización se trataría de modo diferente a sujetos pasivos que ejercen actividades económicas idénticas, lo que sería contrario al principio de neutralidad del IVA. Así, un sujeto pasivo que dejara de realizar operaciones sujetas al IVA y que continuara destinando a tales operaciones los bienes de inversión por los que ejerció un derecho integral a deducir y cuyo valor no se hubiera consumido por entero, se encontraría en una situación más favorable que una persona que realiza operaciones de la misma naturaleza después de la entrada en vigor de las nuevas normas que le son aplicables y que no tiene derecho a deducir.

44 Dicho Gobierno precisa que la regularización es la consecuencia del dispositivo que entra en juego cuando un acontecimiento determina la sujeción efectiva al IVA de operaciones que anteriormente estaban exentas. En este caso, los sujetos pasivos considerados están facultados para regularizar el derecho a deducir nacido en virtud del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, por los bienes de inversión adquiridos cuando su actividad estaba exenta, pero que no pudo ejercerse con arreglo al apartado 2 de este mismo artículo al no existir una relación directa e inmediata con las operaciones imponibles. Esta regularización se efectúa mediante una deducción complementaria igual a una fracción del IVA con que se habían gravado dichos bienes de inversión y que no pudo deducirse en el momento de su adquisición.

45 Los Gobiernos neerlandés y francés y la Comisión destacan la diferencia existente entre la Ley neerlandesa y la situación analizada en el asunto *Schlossstraße*, antes citado. A su juicio, en dicho asunto se suprimía, con efectos retroactivos, una deducción ya concedida. En el presente asunto, se trata de regularizar la deducción con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva. Todos ponen de relieve que, en el presente supuesto, no existe un problema de retroactividad de la Ley neerlandesa, sino una situación en la que una modificación legislativa tiene efectos sobre las consecuencias futuras de situaciones nacidas cuando estaba vigente una normativa anterior.

46 Los Gobiernos neerlandés y francés y la Comisión consideran que la legislación neerlandesa es conforme con el artículo 20 de la Sexta Directiva y que no vulnera los principios generales del Derecho comunitario de seguridad jurídica y de confianza legítima.

47 El Gobierno neerlandés recuerda que, por regla general, el principio de seguridad jurídica se opone a la retroactividad de los actos comunitarios, pero esta regla conoce una excepción cuando así lo requiera el fin que se persiga y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados (sentencias de 25 de enero de 1979, *Racke*, 98/78, Rec. p. 69, apartado 20, y *Decker*, 99/78, Rec. p. 101, apartado 8, y de 21 de febrero de 1991, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen* y *Zuckerfabrik Soest*, asuntos acumulados C-143/88 y C-92/89, Rec. p. I-415, apartado 49). Sobre este particular precisa que la medida estaba justificada habida cuenta de los abusos detectados y que se respetó la confianza legítima de los empresarios. Así, en primer lugar, la modificación legislativa fue anunciada y, por tanto, no fue una sorpresa. En segundo lugar, el legislador neerlandés estableció un régimen transitorio aplicable a numerosas situaciones. Las únicas situaciones que no resultaron beneficiadas fueron aquellas en que el importe del alquiler era reducido en relación con los gastos de inversión, es decir, las que reunían las características de los abusos que se pretendía combatir con la Ley. El Gobierno neerlandés afirma, por último que, como se desprende de los trabajos preparatorios, se concedió un plazo a las partes de los contratos de arrendamiento de inmuebles para que se pusieran de acuerdo sobre las consecuencias de la futura ley.

– Respuesta del Tribunal de Justicia

48 Como ha recordado el órgano jurisdiccional remitente, un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, parte C, 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 de inmuebles, puede suprimir, mediante una ley posterior, el citado derecho de opción y restablecer la exención (en este sentido, véase la sentencia Belgocodex, antes citada, apartado 27).

49 La cuestión que se plantea en el presente caso es si la reducción o la supresión del derecho a optar por la tributación de determinados arrendamientos de inmuebles puede tener un efecto correlativo en la cuantía de las deducciones efectuadas por el bien inmueble objeto del arrendamiento y dar lugar a regularizaciones de dichas deducciones con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva.

50 El artículo 20, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva disponía que las deducciones relativas a bienes de inversión inmobiliarios podían ser objeto de regularización durante diez años. En virtud de la Directiva 95/7, dicho plazo se aumentó a veinte años.

51 Debe señalarse que el artículo 20 de la Sexta Directiva, que describe ciertos supuestos que dan lugar a la regularización, no prevé específicamente el supuesto de una modificación legislativa. Sin embargo, tampoco lo excluye.

52 Así, el artículo 20, apartado 1, de la Sexta Directiva, que introduce los supuestos descritos en este apartado, emplea la expresión «en concreto», lo que indica que los supuestos descritos en las letras a) y b) no constituyen una enumeración taxativa.

53 Además, el artículo 20, apartado 1, de la Sexta Directiva se refiere a las «modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones», mientras que el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, que trata de los bienes de inversión para los que la duración del período de regularización es mayor, precisa que tal regularización se efectúa en función de las «variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado», con lo que prevé el supuesto de una modificación del derecho a deducir correlativa a una modificación del derecho a optar por la tributación de una operación, en principio exenta, por la que se ha repercutido el impuesto.

54 En sus observaciones, el municipio de Leusden alega, por una parte, que la modificación legislativa constituye una circunstancia ajena a su voluntad y, por otra parte, que había tenido en cuenta la posibilidad de efectuar la deducción al determinar la cuantía del alquiler reclamado al club deportivo.

55 La lectura del artículo 20 de la Sexta Directiva refuta la primera alegación. Según el apartado 1, letra b), de este artículo, los Estados miembros están facultados para exigir la regularización de la deducción efectuada inicialmente por operaciones impagadas total o parcialmente y en supuesto de robo. De este texto se infiere, por tanto, que cabe exigir la regularización de la deducción a un sujeto pasivo por circunstancias independientes de su voluntad.

56 La segunda alegación formulada por el municipio de Leusden se refiere a los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica. Así, sostiene que tuvo en cuenta la posibilidad de deducir el IVA pagado por los bienes de inversión inmobiliarios al determinar la cuantía del alquiler reclamado al club deportivo.

57 A este respecto, ha de recordarse que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento jurídico comunitario. Por esta razón, deben ser respetados por las instituciones comunitarias (sentencia de 14 de mayo de 1975, CNTA/Comisión, 74/74, Rec. p. 533), y también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias (sentencias, antes citadas, Belgocodex, apartado 26, y Schlossstraße, apartado 44; en este sentido, sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 44).

58 En consecuencia, ha de comprobarse en el presente caso si la Sexta Directiva, interpretada con arreglo a estos principios, se opone a que un Estado miembro suprima el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, con la consecuencia de una regularización de las deducciones realizadas por los bienes de inversión inmobiliarios objeto del arrendamiento.

59 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, si bien, por regla general, el principio de seguridad jurídica se opone a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación, puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija el fin perseguido y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados. Esta jurisprudencia es asimismo aplicable en el supuesto de que la retroactividad no se establezca expresamente en la propia disposición, sino que resulte de su contenido (sentencia de 11 de julio de 1991, Crispoltoni, C-368/89, Rec. p. I-3695, apartado 17).

60 Por lo que se refiere a las normativas nacionales adoptadas por los Estados miembros en materia de IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, que la condición de sujeto pasivo, una vez reconocida, no puede ser revocada con efecto retroactivo, excepto en las situaciones de abuso o de fraude, sin infringir los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, ya que se privaría al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA sobre los gastos de inversión que ha efectuado (en este sentido, véase la sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartados 34 a 38).

61 El Tribunal de Justicia también ha declarado que, entre la fecha de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios para realizar determinadas operaciones económicas y la del inicio de dichas operaciones, un Estado miembro no puede privar, con efecto retroactivo, al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención del IVA para dichas operaciones (en este sentido, véase la sentencia Schlossstraße, antes citada, apartado 43).

62 A diferencia de las legislaciones examinadas en estos dos últimos asuntos por el Tribunal de Justicia, la Ley de modificación considerada en el procedimiento principal no surte efectos retroactivos y dispone únicamente de cara al futuro, ya que mantiene la excepción a la exención hasta el 29 de diciembre de 1995, y en la práctica, incluso, hasta el 1 de enero de 1996. Las regularizaciones efectuadas con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva son la razón por la que la entrada en vigor de la Ley podría afectar a los intereses económicos de determinados sujetos vinculados por contratos de arrendamiento vigentes en el momento de dicha entrada en vigor.

63 A este respecto, si bien en las sentencias Breitsohl y Schlossstraße, antes citadas, el Tribunal de Justicia recordó el principio según el cual el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo, debe destacarse que esta mención se hace a reserva de circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de la Sexta Directiva (véanse las sentencias, antes citadas, Breitsohl, apartado 41, y Schlossstraße, apartado 42). En estos dos asuntos, las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia no se referían a las posibilidades de regularización a efectos del artículo 20 de la Sexta Directiva.

64 De este primer examen se infiere que ni el tenor de la Sexta Directiva ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se oponen a una interpretación del artículo 20 de la Sexta Directiva en el sentido de que una modificación legislativa que suprime el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles lleva consigo la obligación de regularizar las deducciones efectuadas sobre un bien de inversión inmobiliario.

65 Por consiguiente, habrá de comprobarse si los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a esta interpretación.

66 Por lo que se refiere a la confianza que un sujeto pasivo puede tener en las posibilidades de deducción y que podría inducirle a aceptar un alquiler de un importe que tiene en cuenta estas posibilidades, ha de señalarse que dicha confianza no encuentra fundamento en ninguna disposición de la Sexta Directiva. Por el contrario, el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la posibilidad de conceder a

sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, pero también la posibilidad de limitar el alcance de este derecho o de suprimirlo. En el supuesto de una directiva en materia fiscal que contiene determinadas disposiciones que, como el artículo 13, parte C, dejan amplias facultades a los Estados miembros, una modificación legislativa conforme con la directiva no puede considerarse imprevisible.

67 Además, el perjuicio sufrido en caso de supresión del derecho de opción no es específico de la regularización de las deducciones. En efecto, el propietario de un inmueble arrendado, que está obligado, por su condición de arrendatario, a realizar las reparaciones indispensables en dicho inmueble sufriría un perjuicio similar si el legislador modificara, antes de la ejecución de las obras, el derecho a optar por la tributación del arrendamiento del inmueble, impidiéndole así la deducción del IVA pagado por dichas reparaciones, siendo aquí que el propietario seguiría vinculado por un contrato de arrendamiento vigente, en el que la cuantía del alquiler sólo tiene en cuenta, eventualmente, las reparaciones que se han de efectuar, pero no el IVA correspondiente.

68 Por tanto, toda modificación legislativa que suprima el derecho a optar por la tributación de determinados arrendamientos de inmuebles puede causar un perjuicio al sujeto pasivo cuando éste no ha previsto adaptar la cuantía del alquiler exigido y se han efectuado o se van a efectuar gastos en el bien de inversión inmobiliario. El perjuicio, en consecuencia, no está causado específicamente por la exigencia de regularización a efectos del artículo 20 de la Sexta Directiva.

69 De lo anterior se deduce que la Sexta Directiva, interpretada a la luz de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, no se opone a que un Estado miembro suprima el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, con la consecuencia de una regularización de las deducciones efectuadas por los bienes de inversión inmobiliaria objeto del arrendamiento, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva.

70 Si bien el artículo 20 de la Sexta Directiva, por sí mismo, no viola los principios mencionados, no cabe excluir, sin embargo, que el legislador nacional los haya vulnerado al suprimir de modo repentino e imprevisible, sin que el fin perseguido lo requiera, el derecho a optar por la tributación del arrendamiento de inmuebles sin tener en cuenta una confianza legítima de los sujetos pasivos digna de protección y sin dejar a los sujetos pasivos vinculados por contratos vigentes en el momento de entrada en vigor de la ley el tiempo necesario para adaptarse a la nueva situación legislativa.

71 El Gobierno neerlandés alega que la Ley de modificación se adoptó para luchar contra las maniobras destinadas a la evasión fiscal; que se adoptaron disposiciones transitorias con el fin de que la modificación no afectara a los contratos que no cabía considerar maniobras destinadas a eludir el impuesto; que la Ley de modificación fue anunciada muchos meses antes de su entrada en vigor y, en particular, mediante un comunicado de prensa de marzo de 1995, con lo que las partes de contratos de arrendamiento tuvieron tiempo para renegociar sus estipulaciones, y que las partes de contratos de arrendamiento de inmuebles, cuando dicho contrato no autorizara una modificación de la cuantía del alquiler o ello no fuera posible mediante negociaciones, seguían disponiendo de la posibilidad de solicitar a los órganos jurisdiccionales nacionales la aprobación de tal modificación.

72 El municipio de Leusden alega la imposibilidad de adaptar la cuantía del alquiler, por un parte debido al carácter aleatorio del procedimiento judicial requerido y, por otra, debido a las dificultades económicas que ocasionaría al club deportivo si éste tuviera que pagar un alquiler más elevado.

73 Con carácter previo, debe señalarse que la alegación basada en la dificultad que tendría el club deportivo para soportar un alquiler más elevado no está basada en la confianza legítima del propio sujeto pasivo, es decir, el municipio de Leusden, sino en la de su arrendador, el club deportivo. Por consiguiente, una alegación de este tipo carece de pertinencia y no puede tomarse en consideración.

74 De las disposiciones transitorias, de los trabajos preparatorios de la Ley de modificación y de las explicaciones del Gobierno neerlandés se infiere que el legislador trató de afectar lo menos posible a los contratos de arrendamiento vigentes cuando entró en vigor la Ley de modificación.

75 Por lo que se refiere a la existencia de una confianza legítima de un sujeto pasivo como el municipio de Leusden, debe señalarse que si bien las disposiciones transitorias de la Ley de modificación no eran aplicables al contrato de arrendamiento de que se trata en el asunto principal, ello se debe a la cuantía demasiado reducida del alquiler en relación con los gastos de inversión efectuados. Por consiguiente, la Ley de modificación se aplica a tales contratos porque constituyen lo que el Gobierno neerlandés presume que es una maniobra jurídica destinada a eludir una tributación considerada demasiado elevada por los contratantes.

76 A este respecto, debe recordarse que con arreglo al artículo 13, parte B, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximen los arrendamientos de inmuebles 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. De este texto se deduce que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva.

77 Sería contrario a este objetivo prohibir que un Estado miembro disponga la aplicación inmediata de la ley por la que se suprime el derecho a optar por la tributación de determinados arrendamientos de inmuebles, con la consecuencia de la obligación de regularizar las deducciones efectuadas, si dicho Estado ha detectado que el derecho de opción se estaba ejerciendo como parte de mecanismos para eludir el impuesto. Por consiguiente, un sujeto pasivo no puede basar su confianza legítima en el mantenimiento de un marco legislativo que permite el fraude, la evasión de impuestos o los abusos.

78 Por lo que se refiere a las prácticas abusivas, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una práctica de esta índole puede acreditarse si concurren, por un lado, una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (sentencia de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Rec. p. I-11569, apartados 52 y 53). El Tribunal de Justicia ha estimado que la obligación de restituir la ventaja obtenida indebidamente en el supuesto de una práctica abusiva acreditada de este modo no vulnera el principio de legalidad y no es más que la consecuencia de la comprobación de la existencia de la práctica abusiva (sentencia *Emsland-Stärke*, antes citada, apartado 56).

79 En el supuesto de la evasión fiscal, aunque con arreglo al Derecho de un Estado miembro no se pueda reprochar a un contribuyente haberse beneficiado de una disposición o de una laguna legislativa que le permitía pagar menos impuestos, incluso sin existir una práctica abusiva, la supresión del marco legislativo del que se ha beneficiado un sujeto pasivo del IVA no puede vulnerar, por sí misma, una confianza legítima basada en el Derecho comunitario.

80 Habida cuenta de estas consideraciones, no cabe llegar a la conclusión de que deba considerarse que una medida como la Ley de modificación va más allá de lo que exige su finalidad ni que haya vulnerado la confianza legítima de los sujetos pasivos.

81 En cualquier caso, un sujeto pasivo no puede basar su confianza en la ausencia total de modificaciones legislativas; tan sólo puede impugnar las medidas de aplicación de tal modificación. En el presente caso, cabe llegar a la conclusión de que el legislador neerlandés tomó medidas para evitar que la aplicación de la Ley, en lo que atañe a las regularizaciones del derecho a deducir, cogiera por sorpresa a los sujetos pasivos. Así, el 31 de marzo de 1995 se dio cuenta de la modificación legislativa prevista mediante un comunicado de prensa y el legislador sólo dispuso el tránsito de un arrendamiento imponible a un arrendamiento exento desde la entrada en vigor de la Ley, de modo que las

partes de los contratos de arrendamiento tuvieran un plazo para ponerse de acuerdo antes de esa fecha sobre las consecuencias de la modificación legislativa.

82 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión del siguiente modo:

Los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva, interpretados a la luz de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, no se oponen a que un Estado miembro suprima el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, con la consecuencia de una regularización de las deducciones efectuadas por los bienes de inversión inmobiliaria objeto del arrendamiento, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva.

Cuando un Estado miembro suprime el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, debe tener en cuenta la confianza legítima de los sujetos pasivos al decidir las medidas de aplicación de la modificación legislativa. La supresión del marco legislativo del que se ha beneficiado un sujeto pasivo del IVA para pagar menos impuestos, aun cuando no haya existido una práctica abusiva, no puede vulnerar, por sí misma, una confianza legítima basada en el Derecho comunitario.

Sobre la segunda cuestión

83 Habida cuenta de la respuesta a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

Asunto C-7/02

Sobre la primera cuestión

84 Con su primera cuestión, el Hoge Raad pretende, en esencia, que se determine si los artículos 5, apartado 7, letra a), y 17 de la Sexta Directiva o los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen, en un caso en el que no existe fraude o abuso ni modificación de la utilización prevista, en el sentido de los apartados 50 y 51 de la sentencia *Schlossstraße*, antes citada, a la tributación con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), cuando el sujeto pasivo ha deducido el IVA abonado por bienes que se le habían entregado o servicios que se le habían prestado con vistas al arrendamiento de un bien inmueble determinado, arrendamiento sujeto al IVA, por el único motivo de que el sujeto pasivo, a raíz de una modificación legislativa, ya no tiene derecho a renunciar a la exención de dicho arrendamiento.

– Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

85 Aunque reconocen que la regularización de las deducciones prevista en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva y la asimilación, con arreglo al artículo 5, apartados 6 y 7, de esta misma Directiva, de determinadas operaciones a entregas de bienes a título oneroso son dos mecanismos que persiguen un objetivo similar, consistente en impedir que un sujeto pasivo que ha ejercido el derecho a deducir no se beneficie de ventajas injustificadas económicamente, los Gobiernos francés y del Reino Unido y la Comisión consideran que la regularización del derecho a deducir debe tener su fundamento en el artículo 20 de la Sexta Directiva y no en el artículo 5, apartado 7, de esta misma Directiva.

86 Señalan que las disposiciones del artículo 5, apartado 7, se refieren en concreto al supuesto de un sujeto pasivo que modifica voluntariamente el destino inicial de sus bienes de inversión, en particular mediante el autoconsumo de bienes o mediante transferencias de una actividad imponible a una actividad exenta, o también poniendo fin a su actividad económica.

87 El Gobierno neerlandés considera que *Holin Groep* puede estar sujeto al IVA con arreglo a la disposición de la Ley neerlandesa correspondiente al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

88 Según este Gobierno, el «impuesto de integración» se aplica después de la entrada en vigor de la Ley de modificación, sin efectos retroactivos. Entra en funcionamiento a partir del momento en que el edificio de oficinas se destina a fines profesionales, en el presente caso el 1 de enero de 1996. Si, en un caso análogo, el edificio de oficinas se hubiera entregado en esa fecha y el comprador lo hubiera entregado en arrendamiento exento, dicho comprador/arrendador no tendría derecho a deducir el impuesto soportado.

89 Por motivos idénticos a los expuestos en el asunto C-487/01, el Gobierno neerlandés considera que no se han vulnerado los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

– Respuesta del Tribunal de Justicia

90 Como han expuesto los Gobiernos que han presentado observaciones y la Comisión, la asimilación a una entrega a título oneroso, con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva y la regularización prevista en el artículo 20, apartado 2, de la misma Directiva son dos mecanismos que tienen el mismo efecto económico, consistente en obligar al sujeto pasivo a pagar los importes correspondientes a deducciones a las que no tenía derecho.

91 Sin embargo, la regulación del pago es diferente. Así, mientras que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva prevé un único pago, el artículo 20, apartado 2, de la misma Directiva prevé, en el supuesto de los bienes de inversión, regularizaciones fraccionadas en varios años.

92 En el caso del pago de importes correspondientes a deducciones que se reclama a raíz de una modificación legislativa por la que un Estado miembro ha suprimido el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, debe señalarse que esta circunstancia no puede subsumirse en el supuesto descrito en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. Esta disposición se refiere a la aplicación de un bien por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa y no a una modificación legislativa que suprime el derecho a optar por la tributación de una operación económica en principio exenta.

93 De lo anterior se deduce que únicamente el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, al prever regularizaciones en caso de modificación del derecho a deducir, puede servir de fundamento para reclamar a un sujeto pasivo el pago de importes deducidos inicialmente por un bien de inversión inmobiliaria que es objeto de un arrendamiento exento.

94 Por lo que respecta a los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica en el marco de la aplicación del artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, procede remitirse a los apartados 57 a 82 de la presente sentencia.

95 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva se refiere a la aplicación de un bien por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa y no a una modificación legislativa que suprime el derecho a optar por la tributación de una operación económica en principio exenta.

Sobre la segunda cuestión

96 Habida cuenta de la respuesta a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

Costas

97 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, francés y del Reino Unido 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 las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden, mediante resoluciones de 14 y 21 de diciembre de 2001, declara:

1) Los artículos 17 y 20 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, interpretados a la luz de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, no se oponen a que un Estado

Cuando un Estado miembro suprime el derecho a optar por la tributación de los arrendamientos de inmuebles, debe tener en cuenta la confianza legítima de los sujetos pasivos al decidir las medidas de aplicación de la modificación legislativa. La supresión del marco legislativo del que se ha beneficiado un sujeto pasivo del IVA para pagar menos impuestos, aun cuando no haya existido una práctica abusiva, no puede vulnerar, por sí misma, una confianza legítima basada en el Derecho comunitario.

2)El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Directiva 77/388 se refiere a la aplicación de un bien por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa y no a una modificación legislativa que suprime el derecho a optar por la tributación de una operación económica en principio exenta.

Jann

Rosas

von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de abril de 2004.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

V. Skouris

1 – Lengua de procedimiento: neerlandés.