

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. ANTONIO TIZZANO

presentadas el 16 de diciembre de 2004 (1)

Asunto C-376/02

Stichting «Goed Wonen»

contra

Staatssecretaris van Financiën

[Petición de decisión prejudicial, planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«IVA – Sexta Directiva 77/388/CEE – Seguridad jurídica – Confianza legítima – Modificación de la legislación nacional – Cesión de un derecho de usufructo – Operación anteriormente sujeta al impuesto – Exención – Aplicación retroactiva – Compatibilidad»

1. Mediante resolución de 18 de octubre de 2002, el Hoge Raad der Nederlanden planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial en la que pregunta si la Directiva 77/388/CEE y los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a una normativa nacional que establece, con efecto retroactivo, una exención del IVA para determinadas operaciones que anteriormente estaban sujetas al impuesto, privando a quienes ya las hayan efectuado de un derecho adquirido a la regularización de las deducciones iniciales.

I. Marco jurídico

A. Normativa comunitaria

2. En el presente asunto, deben citarse, además de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, que son principios generales del ordenamiento comunitario, 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). (2)

3. El artículo 17, relativo al nacimiento y al alcance del derecho a deducir, dispone:

«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;

[...]»

4. En cambio, el artículo 20, que se refiere a la regularización de las deducciones, establece:

«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.

[...]»

B. *Normativa nacional*

5. En un comunicado de prensa difundido el 31 de marzo de 1995, el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda neerlandés) hizo pública la intención del Consejo de Ministros de presentar al Parlamento un proyecto de ley con el fin de modificar la Ley del IVA de 28 de junio de 1968 (3) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»). El comunicado explicaba los aspectos esenciales de la reforma legislativa y anunciaba que, una vez aprobada, desplegaría sus efectos desde la fecha del propio comunicado.

6. En efecto, el 29 de diciembre de 1995 entró en vigor la Ley anunciada (4) (en lo sucesivo, «Ley de modificación»). Con el fin de impedir «el uso indeseado e indebido de la normativa relativa a los bienes inmuebles», (5) la Ley dispuso que cuando la retribución acordada al constituir un derecho real sobre un bien inmueble fuera inferior al valor económico de dicho derecho, tal operación ya no se consideraría una entrega de bienes sujeta al IVA, sino que se equipararía a un arrendamiento exento de dicho impuesto [véanse los artículos 3, apartado 2, y 11, apartado 1, letra b), número 5, con los que se adapta el Derecho interno a los artículos 5, apartado 3, letra b), y 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva].

7. Aunque no tenga particular relevancia en el presente asunto, debe recordarse que la Ley de modificación suprimió también la posibilidad de que las partes del contrato de arrendamiento inmobiliario optaran por la tributación del arrendamiento. Para los contratos celebrados antes del 31 de marzo de 1995, la supresión de dicha facultad quedó sujeta a un régimen transitorio.

8. Como se anunció en el comunicado de prensa, la Ley de modificación fijó su propia entrada en vigor a partir de las 18 horas del 31 de marzo de 1995 (artículo V).

II. Hechos y procedimiento

9. De la resolución de remisión se desprende que durante el segundo trimestre de 1995 se entregaron a la Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (Asociación para la construcción de viviendas «Goed Wonen», a la que sucedió la Stichting «Goed Wonen»; en lo sucesivo, «Asociación GW») tres edificios de viviendas destinadas al alquiler. En la resolución se precisa que durante la construcción de tales viviendas la Asociación, invocando una facultad reconocida por el Derecho nacional, no dedujo el IVA abonado por los bienes y servicios recibidos al efecto.

10. El 28 de abril de 1995, la Asociación GW constituyó la Fundación «Goed Woning» (en lo sucesivo, «Fundación GW») que, el mismo día, cedió un derecho de usufructo sobre las viviendas por un período de diez años. Por dicha cesión recibió una retribución inferior al precio de coste de las propias viviendas y, en virtud de la Ley del IVA todavía vigente en aquel momento, percibió el correspondiente impuesto sobre el valor añadido.

11. Tras esta operación, la Asociación decidió solicitar, con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la regularización del impuesto sobre los gastos de construcción que no había deducido anteriormente. En su declaración del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 1995, incluyó, por una parte, el IVA que había repercutido a la Fundación GW por la constitución del usufructo, por un importe de 645.067 NLG, y, por otra parte, dedujo el IVA que había soportado por la construcción de las viviendas, por importe de 1.285.059 NLG.

12. Sobre la base de dicha declaración, el inspector de Hacienda reembolsó a la Asociación GW una suma que ascendía a 639.992 NLG.

13. Como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley de modificación y con arreglo a ella, el inspector de Hacienda modificó su propia decisión y calificó la cesión que había efectuado la Asociación GW de operación exenta del impuesto. Por consiguiente, negaba a la Asociación el derecho ya adquirido a la regularización y le solicitaba al mismo tiempo la restitución de una suma equivalente a 1.285.059 NLG, que posteriormente redujo de oficio a 639.992 NLG, es decir, al IVA que efectivamente se le había reembolsado.

14. Dado que, mientras tanto, se desestimó la reclamación que había presentado, la Asociación GW interpuso un recurso ante el Gerechtshof de Arnhem, el cual, mediante sentencia de 20 de

mayo de 1998, confirmó la liquidación del impuesto tal y como la había efectuado la administración tributaria.

15. La Asociación GW interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad, que, al albergar dudas acerca de la compatibilidad con la Sexta Directiva de los artículos 3, apartado 2, y 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley del IVA, en la versión introducida por la Ley de modificación, planteó al Tribunal de Justicia una primera cuestión prejudicial.

16. El Tribunal de Justicia despejó tales dudas al establecer en la sentencia de 4 octubre de 2001, *Goed Wonen* (C-326/99, Rec. p. I-6831), que la Sexta Directiva no se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, «que supedita la calificación de entregas de bienes en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen dichos derechos reales»; tampoco se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, «que, a efectos de la aplicación de la exención del IVA, permite asimilar al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal».

17. Sin embargo, tras esta sentencia, el Hoge Raad todavía dudaba de la compatibilidad con el Derecho comunitario de la Ley de modificación, pero desde otro punto de vista. En concreto, se preguntaba si dicha Ley, cuyo contenido consideraba legítimo, podía aplicarse retroactivamente, de modo que privara a un sujeto pasivo de un derecho adquirido a regularizar la deducción.

18. Por esta razón, el Hoge Raad se dirigió de nuevo al Tribunal de Justicia y le planteó la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se oponen [...] los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva, o los principios del Derecho comunitario de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, a que, –en un caso que no constituye fraude ni uso abusivo ni modificación del uso previsto [del bien de inversión]–, se anule la regularización de la cuota del IVA que el sujeto pasivo no había deducido y que había soportado por la entrega de un bien (inmueble) que había destinado, en principio, a arrendamiento (que no está sujeto al IVA), pero que destinó posteriormente a una operación que está sujeta al IVA (en el presente caso, la constitución de un derecho de usufructo), sólo porque, como consecuencia de una modificación legal que no había entrado en vigor en el momento en el que se efectuó dicha operación, se considere con efecto retroactivo que dicha operación está exenta y que no atribuye un derecho de deducción?»

19. En el procedimiento incoado de este modo presentaron observaciones escritas la Asociación GW, el Gobierno neerlandés y la Comisión que, junto con el Gobierno sueco, también expusieron sus observaciones orales en la vista de 26 de octubre de 2004.

III. Análisis jurídico

20. Antes de abordar la cuestión sobre la que debaten las partes que intervienen en el presente asunto, es necesario despejar el camino, dejando de lado algunas cuestiones sobre las que, en cambio, no se discute.

21. A estos efectos, es necesario recordar, en primer lugar, que, en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas que ha devengado «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», si «[dichos] bienes y servicios se [utilizan] para las necesidades de sus propias operaciones gravadas».

22. Además, con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra a), la deducción inicial se regularizará, entre otros casos, cuando la deducción sea «inferior a la que el sujeto pasivo [tenía] derecho a practicar».

23. Pues bien, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente y todas las partes que intervienen en él coinciden sustancialmente en que, antes de la aprobación de la Ley de modificación de 29 de diciembre de 1995, la Asociación GW había adquirido el derecho a deducir el IVA que había soportado por los gastos de construcción efectuados. De hecho, dicho impuesto se había ingresado, con arreglo al artículo 17, por la entrega de los bienes y la prestación de los servicios necesarios para completar las viviendas, que posteriormente fueron objeto de una operación (cesión del derecho de usufructo) que, cuando se efectuó, estaba sujeta al impuesto.

24. Tampoco se discute que, al no haber deducido el IVA durante la construcción de las viviendas, la Asociación GW tuviera derecho a la regularización de la deducción inicial en virtud del artículo 20, apartado 1, letra a).

25. Lo controvertido, en cambio, es si una ley nacional, como la Ley de modificación, que declara exenta del IVA una operación (la cesión de derechos reales limitados con una retribución inferior a su valor económico) que anteriormente estaba sujeta al impuesto, puede suprimir con carácter retroactivo el derecho a la deducción (o más concretamente, a la regularización de la deducción) que se ha adquirido de este modo.

26. De entrada, he de decir que comparto la postura de la Asociación GW y de la Comisión, que consideran que en un supuesto como el del presente asunto, en el que no se ha protegido debidamente la confianza legítima de los particulares, el principio de seguridad jurídica se opone a la aplicación retroactiva de disposiciones fiscales nacionales, como los artículos 3, apartado 2, y 11, apartado 1, letra b), número 5, de la Ley controvertida.

27. A mi juicio, esta solución es conforme a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual, como es sabido, el principio de seguridad jurídica forma parte del ordenamiento jurídico comunitario y, por tanto, debe ser respetado no sólo por las instituciones comunitarias, (6) sino también por los Estados miembros «en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias». (7) Por consiguiente, lo anterior es aplicable a una ley nacional, como la Ley de modificación, que modifica varias disposiciones de la Ley del IVA que tienen por objeto ejecutar la Sexta Directiva (véase el punto 6 *supra*).

28. Como la Asociación GW ha observado acertadamente, el principio que se examina se opone «a que se fije el inicio del período de validez de un acto [normativo] en una fecha anterior a su publicación». (8) Aplicado al IVA, se opone, por tanto, «a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho a una deducción que le había sido conferido por la Sexta Directiva». (9)

29. Dicho esto, todavía es necesario tener en cuenta, no obstante, que, según se desprende también de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es posible establecer excepciones a dicho principio, con carácter extraordinario, «cuando así lo requiera el fin que se persiga y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados». (10)

30. Así, por ejemplo, en los casos Racke y Decker el Tribunal de Justicia, habida cuenta, entre otras cosas, «de la situación extraordinaria que reinaba en aquel momento», admitió la aplicación

retroactiva de un Reglamento que introducía pagos compensatorios en el comercio del vino debido a la existencia de graves oscilaciones de los tipos de cambio nacionales causados por un cambio relevante en la situación monetaria internacional. (11) Asimismo, en el asunto *Amylum/Consejo* se consideró legítimo un Reglamento que reintroducía con eficacia retroactiva un régimen de cuotas y de cotizaciones a la producción de isoglucosa a raíz de que el Tribunal de Justicia había anulado, por vicios sustanciales de forma, un primer Reglamento que ya había introducido dichas medidas. (12)

31. Por último, por citar otro ejemplo muy significativo, en el asunto *Zuckerfabrik Suederdithmarschen y Zuckerfabrik Soest* el Tribunal de Justicia confirmó la validez de un Reglamento que introducía una cotización a cargo de los productores de azúcar para una campaña de comercialización que ya había finalizado en la que, a causa de la brusca caída del dólar y el hundimiento de la cotización mundial del azúcar, se habían producido importantes pérdidas para la organización común de este producto. (13) En su sentencia, el Tribunal de Justicia reconoció precisamente en primer lugar la existencia de dicha situación excepcional y, a continuación, pasó a comprobar si concurrían los dos requisitos (necesidad y protección de la confianza legítima) mencionados anteriormente.

32. Por lo que se refiere al presente caso, en primer lugar, me parece que, como ha observado con acierto la Asociación GW, no se dan en él «circunstancias excepcionales» equiparables a las citadas con anterioridad.

33. En efecto, cuando decidió modificar retroactivamente la Ley del IVA, el legislador neerlandés no se encontraba ante una crisis financiera repentina o ante dificultades presupuestarias imprevisibles. Simplemente observó que desde hacía unos años algunas categorías de operadores utilizaban «de forma creciente» «la legislación relativa al impuesto sobre el volumen de negocios que se aplica a los bienes inmuebles [...] de un modo que el legislador no había previsto». Así, dichos operadores recurrían a diversas soluciones jurídicas, *legítimas*, (14) por otra parte, con el fin de que «el impuesto que grava los bienes inmuebles [fuera] inferior –y, en ciertos casos, muy inferior– al previsto». (15)

34. Se trataba sin duda de una situación delicada, dada la progresiva reducción de los ingresos por el IVA sobre los inmuebles. Pero no creo que pueda calificarse de *excepcional* en el sentido, como se acaba de exponer, de una situación determinada por acontecimientos repentinos, imprevistos e imprevisibles.

35. Pero no es todo. En efecto, me parece que en el presente caso es dudoso que concurren los dos requisitos que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que se acaba de recordar (véase el punto 29 *supra*) exige para poder adoptar disposiciones retroactivas, a saber, i) la *necesidad* de conferir dicha eficacia para poder conseguir el objetivo perseguido por el legislador y ii) la protección de la confianza legítima de los interesados.

36. Pues bien, en relación con el primer requisito, coincido con la Asociación GW cuando sostiene que el efecto retroactivo de la Ley de modificación no era «necesario» para conseguir el objetivo, declarado por el Gobierno neerlandés, de impedir un «uso indeseado» de la normativa fiscal que originaba una reducción de la tributación por IVA de los inmuebles. En efecto, en una situación como la del presente asunto, es difícil sostener que el objetivo de poner fin a comportamientos que, por sí solos, eran legítimos y que se producían ya desde hacía años sólo pudiera alcanzarse efectivamente mediante una ley con efecto retroactivo. Al no tratarse en este caso de un descubrimiento repentino de una situación imprevista e imprevisible, una ley que hubiera prohibido en el futuro las soluciones jurídicas «indeseadas» habría permitido, en cualquier caso, poner fin a tales situaciones con un daño económico relativo (por estar limitado en el tiempo, pero vinculado a comportamientos tolerados durante muchos años) sin vulnerar

gravemente el principio de seguridad jurídica.

37. Por otra parte, en relación con el segundo de los requisitos enunciados anteriormente, tampoco cabe entender que, en el presente caso, se ha tutelado debidamente la confianza legítima de los interesados gracias a la difusión de un comunicado de prensa en el que se anunciaba precisamente que a partir del 31 de marzo de 1995 la constitución de derechos reales limitados sobre bienes inmuebles se equipararía a un arrendamiento exento de impuestos.

38. Es cierto que, como ha recordado el Gobierno sueco, la costumbre de algunos Estados miembros es precisamente anticipar las medidas legislativas mediante comunicados de prensa destinados a advertir con tiempo a los destinatarios de dichas medidas. No obstante, al margen de cualquier otra consideración, me parece que el alcance de esta costumbre no puede generalizarse en un mercado común en el que actúan todos los operadores económicos europeos y en el que la práctica que se sigue normalmente se inspira más bien en el principio según el cual son las leyes, y no los comunicados de prensa, las que orientan y condicionan los comportamientos de los ciudadanos. En definitiva, como ha subrayado acertadamente la Comisión, las prácticas específicas de algunos Estados miembros no pueden conducir, en el ámbito comunitario, a pretender que los particulares, en general, y los contribuyentes, en concreto, den mayor crédito a los anuncios de los periódicos que al Derecho vigente.

39. A lo anterior se añade que, como ha sucedido precisamente en el presente caso, el contenido concreto y el alcance efectivo de las normas que han sido anunciadas genéricamente en un comunicado de prensa sólo se conocen una vez que el correspondiente proyecto de ley se ha presentado ante el Parlamento y que, en cualquier caso, dichas normas pueden sufrir múltiples modificaciones, como también ha ocurrido en el presente caso, durante su tramitación parlamentaria.

40. Por tanto, en el presente asunto, no se podía pretender que la Asociación GW, que es dudoso que tuviera una obligación legal de conocer el comunicado de 31 de marzo de 1995, se atuviera ya el 28 de abril a los inciertos términos de dicho comunicado antes que a las disposiciones ciertas de la Ley del IVA vigente desde 1968. Y con mayor razón cuando dicha Asociación había confiado precisamente en esta Ley para elegir, entre las opciones posibles, el tipo de operación más conveniente desde el punto de vista fiscal (cesión del derecho de usufructo). Y no sólo eso, sino que si hubiera podido conocer con precisión el contenido de las modificaciones anunciadas, en vez de un genérico comunicado de prensa, todavía habría podido realizar la operación de otra manera, siempre legítimamente, buscando soluciones que le permitieran, también con arreglo al nuevo marco legal, conservar, al menos en parte, el derecho a la deducción (por ejemplo, fijando una retribución un poco superior al valor económico del derecho cedido).

41. Tampoco cabe objetar que en la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep de 29 de abril de 2004, (16) el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la misma Ley que se examina, ya reconoció que no «[vulnera] la confianza legítima de los sujetos pasivos».

42. En efecto, en el citado asunto, que, en cualquier caso, se refería a otras disposiciones de la Ley de modificación (en concreto, las relativas a la supresión del derecho a optar por la tributación de los arrendamientos inmobiliarios; véase el punto 7 *supra*), el legislador neerlandés había tutelado la confianza legítima de los interesados no sólo con el comunicado de prensa que «[daba cuenta] de la modificación legislativa prevista», sino también introduciendo en ésta un régimen transitorio que establecía «el tránsito de un arrendamiento imponible a un arrendamiento exento [sólo] desde la entrada en vigor de la Ley» y permitía, por tanto, «que las partes de los contratos de arrendamiento tuvieran un plazo para ponerse de acuerdo [...] sobre las consecuencias de la modificación legislativa». (17)

43. En cambio, en las disposiciones que se examinan ahora (las relativas a la exención de la cesión de derechos reales limitados sobre bienes inmuebles) no está previsto un «régimen transitorio» análogo. Por tanto, la protección de la confianza legítima de los particulares se remite única e íntegramente al comunicado de prensa, que, sin embargo, en mi opinión, repito, no puede considerarse idóneo para garantizar plenamente dicha tutela.

44. Por esta razón creo que en el presente caso, a diferencia de lo sucedido en el asunto Gemeente Leusden y Holin Groep, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a disposiciones legislativas que, como las controvertidas, priven a los interesados, con efecto retroactivo, del derecho a regularizar la deducción adquirida en virtud de la Sexta Directiva.

45. No obstante, antes de concluir, debo examinar todavía una solución subsidiaria propuesta por la Comisión en el presente asunto. En efecto, ésta considera que, aun cuando no podían pretender –con arreglo a los principios citados anteriormente– la restitución íntegra e inmediata del IVA reembolsado, en este caso las autoridades neerlandesas podrían haber realizado, sin vulnerar dichos principios, una nueva regularización negativa de la deducción que había efectuado la Asociación GW, pero limitada a los años posteriores a la entrada en vigor de la Ley de modificación. Si he entendido bien, conforme a esta tesis, dado que según la Ley neerlandesa aplicable en aquel momento la regularización debía practicarse durante un período de diez años, la administración nacional ya no podía actuar sobre la cuota del IVA deducida correspondiente al año 1995, pero habría podido pedir la restitución del IVA restante, distribuido entre los nueve años siguientes, todos posteriores a la entrada en vigor de la citada Ley.

46. Sin embargo, creo que no puedo compartir la tesis de la Comisión. En efecto, en mi opinión, los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima no permiten a la Hacienda neerlandesa pedir la restitución del IVA deducido ni íntegramente, ni tampoco en parte, mediante una regularización en virtud del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

47. En este sentido, cabe recordar que la citada disposición establece que «las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, *en concreto* [...] 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* [...] efectuadas *para hacer obsequios* de escaso valor y *ofrecer muestras comerciales* [...]». (18)

48. El apartado 2 de la misma disposición, que se refiere a las modalidades de la regularización relativa a los bienes de inversión, precisa, a continuación, que ésta «se practicará durante un período de cinco años» (en caso de bienes inmuebles, dicho período puede prolongarse «hasta

diez años»); que «se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes»; y por último, que «se efectuarán *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». (19)

49. Pues bien, me parece que la interpretación más correcta de las normas citadas es la que limita la aplicación del instituto de la regularización a los casos de *variación de la situación de hecho* que legitimaba la deducción inicial. En cambio, dudo mucho de que pueda extenderse también, como sugiere la Comisión, a los casos, como el que nos ocupa, en los que se haya modificado el *marco jurídico* en la que se basaba dicha deducción.

50. Es cierto, en efecto, que el artículo 20, apartado 1, que enumera los supuestos de regularización, contiene la expresión «en concreto», dando así a entender que la enumeración no es exhaustiva. Y también es cierto que el artículo 20, apartado 2, establece genéricamente que la regularización se efectuará en función de las «variaciones del derecho de deducción», (20) sin precisar si se trata sólo de las variaciones de hecho o también de las variaciones jurídicas.

51. Sin embargo, no puede olvidarse que, al enumerar a título de ejemplo los supuestos en los que debe efectuarse la regularización (compras anuladas o rebajas de precios) y los supuestos en los que no procede efectuarla (operaciones impagadas, destrucción, pérdida o robo de los bienes y apropiaciones efectuadas para hacer obsequios y ofrecer muestras comerciales), el artículo 20 se refiere siempre a variaciones de la situación de hecho. Por ello, como ya he dicho, me inclino a pensar que sólo se podrá corregir la deducción mediante la regularización en supuestos de esta índole (también distintos de los expresamente indicados, pero siempre comprendidos en dicha categoría).

52. En cualquier caso, aunque no fuera así y se admitiera, por tanto, la regularización con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra b), también en el caso de una modificación de la normativa en la que se basaba la deducción, debe señalarse que dicho instrumento acabaría por tener efectos retroactivos análogos a la petición de restitución de la deducción. Y ello es así, en la medida en que privaría, precisamente con efecto retroactivo, al sujeto pasivo de una parte, por lo menos, del derecho a deducción que ya había adquirido íntegramente.

53. En el presente caso, implicaría asimismo una vulneración de la confianza legítima de los interesados y, por tanto, del principio de seguridad jurídica, ya que se privaría con carácter retroactivo a la Asociación GW, aunque fuera sólo en parte, del derecho a deducción adquirido antes de la aprobación de la Ley de modificación.

54. Por tanto, por las razones que acabo de exponer, propongo que se responda a la cuestión que se examina que, cuando un sujeto pasivo haya adquirido, con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, sin cometer abuso ni fraude, el derecho a la deducción de la cuota del IVA que había soportado por la entrega de un bien inmueble que, tras haber sido destinado, en principio, a arrendamiento (operación que no está sujeta al impuesto), fue cedido posteriormente en usufructo (operación que está sujeta al impuesto), sin que se produjera una variación en el uso previsto de dicho bien, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a que se anule la regularización de la cuota del impuesto que no se había deducido, conforme al artículo 20, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, sólo porque, como consecuencia de una modificación legal que no había entrado en vigor en el momento de la cesión en usufructo, se considere con efecto retroactivo que dicha operación está exenta y que no atribuye un derecho de deducción.

IV. Conclusión

55. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo, por tanto, al Tribunal de Justicia que responda en los siguientes términos a la cuestión planteada por el Hoge Raad der Nederlanden:

«Cuando un sujeto pasivo haya adquirido, con arreglo al artículo 17 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, sin cometer abuso ni fraude, el derecho a la deducción de la cuota del IVA que había soportado por la entrega de un bien inmueble que, tras haber sido destinado, en principio, a arrendamiento (operación que no está sujeta al impuesto), fue cedido posteriormente en usufructo (operación que está sujeta al impuesto), sin que se produjera una variación en el uso previsto de dicho bien, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a que se anule la regularización de la cuota del impuesto que no se había deducido, conforme al artículo 20, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, sólo porque, como consecuencia de una modificación legal que no había entrado en vigor en el momento de la cesión en usufructo, se considere con efecto retroactivo que dicha operación está exenta y que no atribuye un derecho de deducción.»

1 – Lengua original: italiano.

2– DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3– Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley que sustituye el impuesto existente sobre el volumen de negocios por un impuesto sobre el volumen de negocios conforme al sistema del impuesto sobre el valor añadido, de 28 de junio de 1968).

4– Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, 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 18 de diciembre de 1995 por la que se modifica la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968, la Ley del impuesto sobre el tráfico jurídico y algunas otras leyes tributarias en relación con las medidas de lucha contra los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles).

5– Véase la exposición de motivos del proyecto de ley de modificación.

6– Sentencia de 14 de mayo de 1975, CNTA/Comisión, (74/74, Rec. p. 533).

7– Sentencias de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, Rec. p. I?8153), apartado 26; de 8 de junio de 2000, Schloßstraße (C?396/98, Rec. p. I?4279), apartado 44, y de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, (C?62/00, Rec. p. I?6325), apartado 44.

8– Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo (C?110/97, Rec. p. I?8763), apartado 151.

9– Sentencias, antes citadas, Schloßstraße, apartado 47, y Marks & Spencer, apartado 45, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C?17/01, Rec. p. I?4243), apartado 40.

10– Sentencias de 25 de enero de 1979, Racke (98/78, Rec. p. 69), apartado 20; de 25 de enero de 1979, Decker (99/78, Rec. p. 101), apartado 8; de 30 de septiembre de 1982, Amylum/Consejo (108/81, Rec. p. 3107), apartado 4, y de 21 de febrero de 1991, Zuckerfabrik Suederdithmarschen y Zuckerfabrik Soest (asuntos acumulados C?143/88 y C?92/89, Rec. p. I?415), apartado 49.

11– Sentencias, antes citadas, Racke, apartado 20, y Decker, apartado 8. Los pagos

compensatorios son ingresos específicos que tienen por objeto permitir, en caso de fluctuación de los tipos de cambio, compensar las diferencias observadas en los precios, expresados en moneda nacional, y evitar de este modo las distorsiones que pudieran producirse en los intercambios comerciales por este motivo.

12– Sentencia Amylum, antes citada, apartado 5.

13– Sentencia Zuckerfabrik, antes citada, apartado 52. Véase, asimismo, la sentencia Países Bajos/Consejo, antes citada, apartado 155.

14– Como ha precisado el propio órgano jurisdiccional remitente, se trata de soluciones, como la aplicada por la Asociación GW (véase el punto 10 *supra*), que tienen por objeto crear las condiciones para beneficiarse de una deducción del IVA soportado por los gastos de construcción y que no constituyen comportamientos abusivos o fraudulentos.

15– Véase la exposición de motivos del proyecto de Ley de modificación.

16– Asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337).

17– Sentencia Gemente Leusden y Holin Groep, antes citada, apartados 80 y 81.

18– El subrayado es mío.

19– El subrayado es mío.

20– Véase la sentencia Gemente Leusden y Holin Groep, antes citada, apartados 52 y 53.