

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)  
de 8 de junio de 2000 \*

En el asunto C-396/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR**

y

**Finanzamt Paderborn,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de

\* Lengua de procedimiento: alemán.

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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), Presidente de Sala; los Sres. R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris, y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;  
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa, Consejero Jurídico, y A. Buschmann, funcionario nacional adscrito al Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR, representada por el Sr. B. Westermann, asesor fiscal de Paderborn, del Gobierno alemán, representado por el Sr. C.-D. Quassowski, y de la Comisión, represen-

tada por el Sr. J. Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente, expuestas en la vista de 2 de diciembre de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de diciembre de 1999;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante resolución de 27 de agosto de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR (en lo sucesivo, «Schloßstraße») y el Finanzamt Paderborn con motivo de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por Schloßstraße por bienes y servicios que le habían sido entregados o prestados para realizar determinadas operaciones respecto de las cuales una modificación legislativa posterior a la entrega o prestación de dichos bienes o servicios, le privó del derecho a renunciar a la exención.

## La Sexta Directiva

3 El artículo 13 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 podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

[...]

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

4 El artículo 17 de la Sexta Directiva prevé:

«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;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

- a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;
- b) sea de sus operaciones exentas conforme a la letra i) del apartado 1 del artículo 14; al artículo 15, y a los puntos B, C y D del apartado 1 y al apartado 2 del artículo 16.
- c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido

fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.

[...]»

5 Con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva:

«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 [...]

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.

[...]

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.

[...]»

#### **La normativa nacional en materia de IVA**

- 6 El artículo 4, apartado 12, letra a), de la Umsatzsteuergesetz 1993 [Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1993 (en lo sucesivo, «UStG»)], dispone:

«Entre las operaciones a que se refiere el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, estarán exentas:

[...]

12. a) el arrendamiento y alquiler de terrenos [...]»

7 No obstante, el artículo 9 de la UStG precisa:

«1. Un empresario podrá optar por la tributación de una operación exenta con arreglo al artículo 4, apartado [...] 12, cuando dicha operación se efectúe para otro empresario por cuenta de su empresa.

2. La renuncia a la exención prevista en el apartado 1 sólo podrá realizarse [...] en caso de alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles [artículo 4, punto 12, letra a)] cuando el empresario acredite que el bien inmueble no es utilizado ni destinado a vivienda ni a fines que no se consideren empresariales.»

8 La Mißbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz (Ley de lucha contra el fraude y de reordenación fiscal; en lo sucesivo, «StMBG») de 21 de diciembre de 1993 (BGBl I 1993, p. 2310), limitó, con efectos a 1 de enero de 1994, el alcance del derecho de opción en materia de imposición del arrendamiento de bienes inmuebles. El artículo 9, apartado 2, de la UStG, en su versión modificada por la StMBG, prevé:

«La renuncia a la exención prevista en el apartado 1 sólo podrá realizarse [...] en caso de alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles [artículo 4, apartado 12, letra a)] si el destinatario de la prestación utiliza o tiene la intención de utilizar el bien inmueble para realizar exclusivamente operaciones que no excluyan la deducción del impuesto soportado. Corresponde al empresario aportar la prueba de que se reúnen dichos requisitos.»

9 Con arreglo al artículo 18, apartado 3, de la UStG, la declaración del impuesto sobre el volumen de negocios se efectuará como en materia de impuestos.

10 El artículo 27, apartado 2, de la UStG, en su versión modificada por la StMBG, prevé la siguiente disposición transitoria:

«El artículo 9, apartado 2, no será aplicable cuando el edificio construido sobre el terreno,

1. Sea utilizado o vaya a ser destinado a vivienda y haya sido terminado antes del 1 de abril de 1985;
2. Sea utilizado o vaya a ser destinado a fines no empresariales y haya sido terminado antes del 1 de enero de 1986;
3. Sea utilizado o vaya a ser destinado a fines distintos de los enumerados en los puntos 1 y 2 [vivienda o fines no empresariales] y haya sido terminado antes del 1 de enero de 1998;

y cuando [...] en los casos previstos en el punto 3 la construcción del edificio haya comenzado antes del 11 de noviembre de 1993.»

11 Los artículos 164 y 168 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria; en lo sucesivo, «AO») permiten una rápida liquidación del impuesto ya que ésta se

basa únicamente en las declaraciones del sujeto pasivo, pero, como contrapartida, autoriza a la Administración Tributaria a rectificar dicha liquidación en todos sus aspectos, tanto fácticos como jurídicos.

12 En efecto, el artículo 164 de la AO establece:

«1. Mientras no se haya realizado una comprobación definitiva podrá practicarse, con carácter general o en casos particulares, una liquidación de los tributos sin perjuicio de una comprobación ulterior y sin que esta liquidación provisional haya de ser motivada.

[...]

2. Mientras esté vigente la reserva, la liquidación podrá ser anulada o modificada [...]

[...]

4. La reserva de comprobación caducará cuando expire el plazo previsto para la liquidación [...]»

13 El artículo 168 de la AO precisa que una declaración tributaria equivale a una liquidación provisional, sujeta a comprobación ulterior. Por tanto, conforme al artículo 18, apartado 3, de la UStG, la declaración del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, da lugar, en virtud de las disposiciones legales vigentes y

sin perjuicio de comprobación ulterior, a una liquidación del impuesto, que puede ser modificada en cualquier momento, sin que sea necesario que concurran otros requisitos.

### El asunto principal y las cuestiones prejudiciales

- 14 Schloßstraße es una sociedad civil que tiene por objeto el ejercicio del derecho de superficie sobre un determinado terreno, la construcción en éste de un edificio de viviendas y oficinas, así como la explotación a largo plazo del inmueble.
  
- 15 El 8 de marzo de 1991, Schloßstraße adquirió el derecho de superficie sobre el referido terreno y el 16 de marzo de 1991 presentó una solicitud de licencia de obra. Al haber sido impugnada la conformidad del proyecto de Schloßstraße con la normativa urbanística, dicha licencia no le fue concedida hasta el 27 de mayo de 1993.
  
- 16 De una decisión adoptada por los socios de Schloßstraße el 11 de junio de 1993 se desprende que éstos habían acordado ceder a un tercero la licencia de obra inmediatamente después de su concesión. Sin embargo, este acuerdo no pudo ser ejecutado por falta de adquirente. El 10 de octubre de 1993, Schloßstraße celebró un contrato con un arquitecto con objeto de construir el edificio. Las obras comenzaron en enero de 1994 y terminaron en diciembre del mismo año.
  
- 17 La superficie total del inmueble fue dividida en tres partes, el 39,38 % de ésta fue arrendado como vivienda, de la superficie restante fue arrendada el 13,96 %

como estudio de un arquitecto y el 46,49 %, a una sociedad anónima (en lo sucesivo, «sociedad financiera») cuya actividad consistía en un 90 % en realizar prestaciones de servicios financieros exentas de IVA.

- 18 En sus declaraciones del IVA para los ejercicios de 1992 a 1994, Schloßstraße renunció, de conformidad con el artículo 9 de la UStG, a la exención de las operaciones de arrendamiento proyectadas o realizadas y dedujo el impuesto soportado en las facturas de bienes o servicios relacionados con las obras. Este derecho a deducir le fue concedido en un primer momento.
- 19 No obstante, con arreglo a los artículos 164 y 168 de la AO, las liquidaciones correspondientes se practicaron sin perjuicio de una comprobación posterior.
- 20 El Finanzamt Paderborn realizó dicha comprobación. Como consecuencia de ésta, rectificó las liquidaciones de los ejercicios de 1992 y 1993 y giró una liquidación provisional para el ejercicio de 1994. En dichas liquidaciones, el Finanzamt Paderborn tan sólo aceptó la deducción del IVA soportado hasta el 13,96 % de las cantidades declaradas, por considerar que el único uso del inmueble sujeto a imposición era el de estudio de arquitecto. Según el Finanzamt, no era posible conceder la deducción del IVA por lo que respecta al 46,49 % de la superficie del inmueble utilizado por la sociedad financiera para realizar operaciones exentas, puesto que la posibilidad de renunciar a la exención para este tipo de operaciones fue suprimida con efectos a 1 de enero de 1994 tras la modificación del artículo 9, apartado 2, de la UStG por la StMBG. Además, el Finanzamt estimó que Schloßstraße tampoco podía invocar las disposiciones transitorias previstas en el artículo 27, apartado 2, de la UStG, en su versión modificada por la StMBG, porque la construcción del edificio no había comenzado antes del 11 de noviembre de 1993, fecha límite prevista por dicha disposición para poder renunciar a la exención.

- 21 Schloßstraße formuló una reclamación contra las liquidaciones del IVA correspondientes a los ejercicios de 1992, 1993 y 1994, que fue desestimada por el Finanzamt.
- 22 El 8 de diciembre de 1995, Schloßstraße interpuso un recurso ante el Finanzgericht Münster contra la referida resolución desestimatoria del Finanzamt. Mediante sentencia de 8 de octubre de 1996, el Finanzgericht desestimó dicho recurso.
- 23 El 27 de noviembre de 1996, Schloßstraße presentó un recurso de casación («Revisión» alemana) ante el Bundesfinanzhof. En dicho recurso, Schloßstraße alega, por una parte, que la restricción del derecho a optar por la tributación introducida por la StMBG no le es aplicable porque debe considerarse que la construcción del inmueble comenzó en la fecha en que solicitó la licencia de obra o, al menos, cuando ésta se concedió. Por otra parte, deduce de la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), que la protección de la confianza legítima se opone a que pueda serle retirado posteriormente el derecho a deducir el IVA soportado durante los ejercicios de 1992 y 1993, en particular, por los gastos de arquitecto y de notaría.
- 24 El Bundesfinanzhof señala que es dudoso que el recurso de casación pueda prosperar basándose en la UStG y en las normas procesales recogidas en la AO. Considera, en primer lugar, que Schloßstraße no puede invocar las disposiciones transitorias del artículo 27, apartado 2, de la UStG, porque la construcción del inmueble no comenzó hasta el mes de enero de 1994. Las prestaciones efectuadas ya en 1992 y 1993 forman parte de los gastos de construcción del edificio y, en este sentido, son parte de éste como «bien de inversión». Por consiguiente, la decisión sobre la deducción del IVA soportado sobre estas prestaciones no puede tomarse sin tener en cuenta la fecha de construcción ni, por lo tanto, de la

limitación introducida por la StMBG, puesto que depende del destino efectivo de dicho edificio, es decir, de las operaciones de arrendamiento efectuadas en 1994 y de si las referidas operaciones deben considerarse gravadas o exentas.

- 25 Dado que, de conformidad con la jurisprudencia del Bundesfinanzhof relativa a la UStG, la decisión definitiva sobre el derecho a deducir sólo puede tomarse cuando se conozca la utilización real de los bienes de inversión, el Finanzamt pudo modificar, conforme al artículo 164, apartado 2, de la AO, las liquidaciones sujetas a comprobación ulterior y denegar la deducción por cuanto los servicios prestados fueron utilizados finalmente para realizar operaciones exentas de IVA.
- 26 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente subraya que la aplicación retroactiva del artículo 9, apartado 2, de la UStG, en su versión modificada por la StMBG, a las prestaciones realizadas en 1992 y 1993 no viola el principio constitucional de prohibición de la retroactividad. En efecto, en la fecha de entrada en vigor de la nueva versión del artículo 9, apartado 2, de la UStG, el derecho a deducción, respecto a los bienes de inversión, no era definitivo, ya que no constaba todavía la utilización final de dichos bienes y dicho elemento es determinante para la decisión sobre el derecho a deducir.
- 27 Por último, el Bundesfinanzhof considera que Schloßstraße no puede invocar la confianza legítima y alegar la convicción de que podía ejercer la opción prevista en el artículo 9, apartado 2, de la UStG, respecto al proyectado arrendamiento del edificio, dado que la construcción de éste comenzó después de la entrada en vigor de la nueva normativa. Manifiesta también que, según las comprobaciones del Finanzgericht, Schloßstraße también consideró, el 11 de junio de 1993, ceder la licencia de obra a un tercero y que el mandato otorgado al arquitecto no iba acompañado de ningún pedido en firme en cuanto a la construcción. Además, según el órgano jurisdiccional remitente, el IVA correspondiente a los años controvertidos había sido liquidado sin perjuicio de comprobación posterior, de modo que Schloßstraße no podía legítimamente esperar que dicha liquidación no fuese modificada.

28 No obstante, dado que albergaba dudas acerca de si esta interpretación de las disposiciones aplicables del Derecho alemán es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 17 de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

« 1) Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, con referencia a la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO) el derecho a deducción sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al Impuesto.

De acuerdo con este principio, ¿también sigue existiendo el derecho a deducción cuando el sujeto pasivo ha utilizado efectivamente los bienes o servicios para la realización de operaciones (de arrendamiento), pero, debido a una modificación legal, tras la entrega del bien o la prestación del servicio, ya no puede renunciar a la exención de las operaciones realizadas, es decir, no puede efectivamente realizar operaciones sujetas a imposición?

2) En caso de que concurren tales circunstancias sobrevenidas, ¿sigue existiendo el derecho a deducción cuando, conforme al Derecho interno, las liquidaciones se encontraban bajo la llamada reserva de comprobación, que permite una rápida liquidación basada sólo en los datos proporcionados por el sujeto pasivo, pero, por otra parte, autoriza a la Administración Tributaria a corregir la liquidación tanto en sus aspectos fácticos como jurídicos?»

29 Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse 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, aun cuando el IVA se haya liquidado sin perjuicio de una comprobación posterior.

- 30 El Gobierno alemán sostiene que el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, determina únicamente el momento a partir del cual nace el derecho a deducir el impuesto soportado. El apartado 2 de la misma disposición establece los requisitos fácticos y jurídicos que regulan el ejercicio del derecho a deducir. Entre dichos requisitos figura el que exige que los bienes y servicios sobre los que se ha soportado el IVA hayan sido utilizados para realizar operaciones gravadas. Por lo tanto, según el Gobierno alemán, sólo se puede tomar una decisión definitiva respecto del derecho a deducción cuando se conozcan las operaciones para las que hayan sido utilizados realmente dichos bienes y servicios y esta decisión debería tener en cuenta las modificaciones legislativas que hubieran tenido lugar antes del comienzo de las operaciones gravadas.
- 31 Por consiguiente, un sujeto pasivo no tiene ningún derecho 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 cuando, después de la entrega de estos bienes o de la prestación de estos servicios, pero antes del comienzo de las operaciones de arrendamiento, una modificación legislativa haga perder al referido sujeto pasivo el derecho a renunciar a la exención de tales operaciones.
- 32 El Gobierno alemán añade que el hecho de que, en el asunto principal, los bienes o servicios se hayan utilizado para realizar operaciones finalmente exentas distingue el caso de autos de los supuestos que dieron lugar a las sentencias INZO, antes citada, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), en las que los bienes o servicios se destinaban a ser utilizados en operaciones gravadas que finalmente no se llevaron a cabo.

- 33 Con carácter preliminar, procede recordar que la Sexta Directiva establece, en su Título X (artículos 13 a 16), un régimen de exención de IVA en favor de determinadas operaciones. Entre los supuestos de exención figuran, en virtud del artículo 13, punto B, letra b), el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. Para estas operaciones, los Estados miembros tienen, no obstante, con arreglo al artículo 13, punto C, párrafo primero, letra a), la facultad de restablecer el gravamen, mediante un derecho de opción que pueden conceder a sus sujetos pasivos. En virtud del artículo 13, punto C, párrafo segundo, los Estados miembros pueden restringir el alcance del referido derecho de opción y determinar las modalidades de su ejercicio.
- 34 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha manifestado que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad prevista en el artículo 13, punto 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 inmobiliarios puede suprimir, mediante una Ley posterior, el citado derecho de opción y restablecer la exención (sentencia de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex, C-381/97, Rec. p. I-8153, apartado 27).
- 35 En este contexto procede examinar si un sujeto pasivo, que ha soportado el IVA por bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento, ha adquirido un derecho a deducir el IVA, cuando, entre la fecha de la entrega de dichos bienes o prestación de dichos servicios y la del comienzo de las operaciones de arrendamiento, una modificación legislativa haya suprimido el derecho a renunciar a la exención de esas operaciones.
- 36 A este respecto debe recordarse que quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva y realiza los primeros gastos de inversión al efecto debe ser considerado sujeto pasivo. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, a deducir de inmediato el IVA devengado o soportado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conllevan derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la

explotación efectiva de su empresa (sentencias Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 17, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 47).

- 37 Debe subrayarse que la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva (sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 15).
- 38 Esta interpretación queda corroborada por el tenor literal del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva según el cual el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de la citada Directiva, esto se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios al sujeto pasivo con derecho a deducir.
- 39 Además, cualquier otra interpretación del artículo 4 de la Sexta Directiva sería contraria al principio de neutralidad del IVA, pues supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al artículo 17, y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma (sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 23; INZO, antes citada, apartado 16, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 45).
- 40 El artículo 4 de la Sexta Directiva no impide, sin embargo, que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que

den lugar a operaciones sujetas al Impuesto se vea confirmada por elementos objetivos. En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas (sentencias antes citadas, Rompelman, apartado 24; INZO, apartados 23 y 24, y Gabalfrisa y otros, apartado 46).

- 41 En consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si, habida cuenta de las circunstancias del asunto principal y, en particular, del hecho de que el 11 de junio de 1993 los socios de Schloßstraße aún pretendían ceder la licencia de obra a un tercero inmediatamente después de su concesión, la declaración de la intención de iniciar actividades económicas que dieran lugar a operaciones gravadas se hizo de buena fe y se ve confirmada por elementos objetivos.
- 42 A falta 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, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al Impuesto. En efecto, en tal supuesto no existe ningún riesgo de fraude o de abuso que pueda justificar una devolución posterior de las cantidades deducidas (sentencia Ghent Coal Terminal, antes citada, apartados 20 y 22).
- 43 Pues bien, una modificación legislativa que tuvo lugar, como en el asunto principal, 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, que priva, con efecto retroactivo, al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención del IVA para dichas operaciones, constituye una circunstancia ajena a su voluntad.

- 44 A este respecto, procede recordar que en el apartado 26 de la sentencia Belgocodex, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró, a propósito de una supresión retroactiva del derecho a optar por la tributación y de los derechos a deducir nacidos en virtud de la Sexta Directiva, que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica son parte del ordenamiento jurídico comunitario y deben ser respetados por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las Directivas comunitarias.
- 45 En las circunstancias específicas que dieron lugar a la referida sentencia Belgocodex, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 26 de ésta, que compete al órgano jurisdiccional nacional decidir si se ha cometido una violación de estos principios mediante la derogación con carácter retroactivo de la Ley que introdujo el derecho de opción. Habida cuenta de que nunca se llegaron a adoptar las normas de desarrollo de dicha Ley, el Tribunal de Justicia consideró que no estaba en condiciones de apreciar si las disposiciones de la mencionada Ley habían podido crear en el sujeto pasivo una confianza legítima que debía protegerse.
- 46 Como ha subrayado el Abogado General en los puntos 40 a 43 de sus conclusiones, en el asunto principal no concurren tales circunstancias específicas. En efecto, de los autos se infiere que Schlossstraße optó por la tributación de los bienes o servicios adquiridos durante los ejercicios de 1992 y 1993 de conformidad con la legislación nacional vigente en la fecha en que ejerció su derecho de opción y que la Administración Tributaria le negó ejercer el derecho a deducir el IVA soportado por dichos bienes o servicios por el mero motivo de que la StMBG había suprimido el derecho de optar por la tributación.
- 47 En consecuencia, puesto que el órgano jurisdiccional nacional considera que la intención de iniciar actividades económicas que dan lugar a operaciones gravadas fue declarada de buena fe y que dicha intención queda confirmada por elementos objetivos, el sujeto pasivo disfruta del derecho de deducir inmediatamente el IVA devengado o soportado por los bienes que le hayan sido entregados o por los servicios que le hayan sido prestados para las actividades económicas que proyecta realizar y los principios de protección de la confianza legítima y de la

seguridad jurídica se oponen a que una modificación legislativa posterior a la entrega de dichos bienes o la prestación de dichos servicios le prive, con efecto retroactivo, de tal derecho.

- 48 A diferencia de lo que sostiene el Gobierno alemán, esta conclusión no puede quedar desvirtuada por el hecho de que, en el asunto principal, la reserva de la comprobación posterior autorizaba a la Administración Tributaria a rectificar la liquidación del IVA en todos sus aspectos, tanto desde el punto de vista fáctico como jurídico.
- 49 Procede subrayar, a este respecto, como ha hecho el Abogado General en los puntos 46 a 50 de sus conclusiones, que la posibilidad, para la Administración Tributaria, de efectuar comprobaciones y de modificar las liquidaciones provisionales que gira a los sujetos pasivos, representa un instrumento de indudable utilidad en la gestión de los tributos, en general, y del IVA, en particular.
- 50 En efecto, tal posibilidad permite a la Administración Tributaria pedir, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas cuando, de modo fraudulento o abusivo, el sujeto pasivo ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción.
- 51 La liquidación del IVA bajo reserva de comprobación posterior también permite proceder, de conformidad con los requisitos previstos en el artículo 20 de la Sexta Directiva, a regularizar las cuotas de IVA que el sujeto pasivo haya deducido al adquirir bienes de inversión, en particular, si éste hubiera modificado la utilización prevista del inmueble, aumentando, por ejemplo, la parte destinada a viviendas.

- 52 Sin embargo, al margen de los supuestos mencionados en los dos apartados anteriores, la liquidación del IVA, sin perjuicio de comprobación posterior, no permite a la Administración Tributaria privar a un sujeto pasivo del derecho a deducir que éste haya adquirido de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva, como resulta de los apartados 45 y 46 de la presente sentencia.
- 53 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse 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, aun cuando el IVA haya sido liquidado sin perjuicio de una comprobación posterior.

## Costas

- 54 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión de las Comunidades Europeas, 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 Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 27 de agosto de 1998, declara:

El 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, debe interpretarse 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, aun cuando el IVA haya sido liquidado sin perjuicio de una comprobación posterior.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Hirsch

Skouris

Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de junio de 2000.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida