SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 30 de marzo de 2006 *

En el asunto C-184/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), mediante resolución de 16 de abril de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de abril de 2004, en el procedimiento incoado por

Uudenkaupungin kaupunki,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y el Sr. K. Schiemann (Ponente), la Sra. N. Colneric y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de junio de 2005;

* Lengua de procedimiento: finés.

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Uudenkaupungin kaupunki, por el Sr. M. Pikkujämsä, asianajaja;

— en nombre del Gobierno finlandés, por las Sras. T. Pynnä y E. Bygglin, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. I. Koskinen, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de septiembre de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de lo dispuesto en los artículos 13, parte C, párrafo segundo, 17, apartado 6, párrafo segundo, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición plantea esencialmente la cuestión de si, a la luz de la Sexta Directiva, debe concederse una regularización de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por los bienes de inversión en el supuesto de que un bien inmueble haya estado afecto en un primer momento a una actividad exenta, para ser destinado después a una actividad imponible, una vez ejercitado el derecho de opción en el sentido del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva.

3 Dicha petición se formuló en el marco de un recurso de casación interpuesto por Uudenkaupungin kaupunki (ciudad de Uusikaupunki; en lo sucesivo, «Uusikaupunki») contra una resolución del Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsinki), en la cual este último había desestimado el recurso presentado por Uusikaupunki contra dos resoluciones dictadas por el Lounais-Suomen verovirasto (Delegación de Hacienda de Finlandia Suroccidental), relativas a varias solicitudes de regularización de deducciones y de devolución del IVA formuladas por Uusikaupunki.

Marco jurídico

Sexta Directiva

4 El artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva está redactado en los siguientes términos:

«6. Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

7. 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, construidos, 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 [total] del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) la aplicación de bienes por un sujeto pasivo a una actividad no gravada, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

c) con excepción de los casos enunciados en el apartado 8, la retención de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica gravable, siempre que dichos bienes hubieran [originado] un derecho a la deducción total o parcial en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a).»

5 El artículo 6, apartados 2 y 3, de la citada Directiva establece:

«2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.

3. A fin de evitar distorsiones de la competencia, y sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la realización, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la realización del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

6 Con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirán del IVA el arrendamiento de bienes inmuebles. En virtud del artículo 13, parte C, de dicha Directiva, los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, según el párrafo segundo de este mismo artículo, los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinar las modalidades de su ejercicio.

7 El artículo 17 de la Sexta Directiva, que lleva el encabezamiento «Nacimiento y 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 los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del [párrafo] anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

8 Hasta la fecha, aún no se han adoptado las normas comunitarias a que se refiere el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, al no haberse llegado a un acuerdo en el seno del Consejo sobre los gastos para los cuales puede concebirse una exclusión del derecho a deducir el IVA.

9 El artículo 18, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva enumera determinadas exigencias relativas a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir. El apartado 3 de dicho artículo establece sobre este punto que los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

10 El artículo 20 de la Sexta Directiva, denominado «Regularización de las deducciones», contiene las disposiciones siguientes:

«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 [o fabricados]. 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 [párrafo] 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.

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.

[...]

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.

5. Si en un Estado miembro la aplicación de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 diese un resultado insignificante, dicho Estado podrá proceder, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, a su no aplicación, habida cuenta de la incidencia global del impuesto en el Estado miembro de que se trate y de la necesidad de simplificaciones administrativas y siempre que no se deriven de ello distorsiones de la competencia.

[...]»

11 El artículo 29 de la Sexta Directiva creó un «Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido», compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión, el cual está facultado para examinar las cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de IVA.

Normativa nacional

12 Las disposiciones reguladoras del tratamiento fiscal del arrendamiento de inmuebles figuran en los artículos 27 a 30 de la Ley del IVA (arvonlisäverolaki; Ley nº 1501, de 30 de diciembre de 1993; en lo sucesivo, «AVL»). A tenor del artículo 27, párrafo primero, de dicha Ley, el arrendamiento de inmuebles estará exento del IVA. El artículo 30, párrafo primero, de la referida Ley concede a los sujetos pasivos el

derecho a optar por la tributación del arrendamiento de inmuebles con la condición de que el inmueble sea utilizado por el Estado o de forma constante para actividades que den derecho a deducción, es decir, en el contexto de actividades imponibles.

13 Según el artículo 33 de la AVL, se considerará que la ejecución de obras en el marco de una nueva construcción o de la renovación de un inmueble constituye una entrega para usos propios aun cuando el operador económico venda el inmueble o haga del mismo un uso distinto de aquel que dé derecho a la deducción, siempre que la prestación del servicio o la adquisición del inmueble haya dado lugar a deducción o la propia prestación de servicios se haya realizado en el ámbito de una actividad que dé derecho a deducción.

14 Las disposiciones reguladoras del derecho de deducción son objeto de los artículos 102 a 118 de la AVL. En virtud del artículo 102, apartado 1, párrafo primero, de dicha Ley, que regula el derecho general de deducción, el sujeto pasivo podrá, en el marco de una actividad imponible, deducir el impuesto que recaiga sobre un bien o un servicio adquirido de otro sujeto pasivo. Conforme al artículo 106 de la AVL, que regula las deducciones relacionadas con las prestaciones de servicios de construcción, el propietario de un inmueble que haya solicitado quedar sujeto al IVA en virtud del artículo 30 de dicha Ley podrá, en principio, practicar la deducción a que se refiere el artículo 102 de la mencionada Ley por los servicios o productos que haya adquirido a efectos del arrendamiento imponible del referido inmueble.

15 Sin embargo, la deducción del IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas con anterioridad al ejercicio del derecho de opción por la tributación únicamente es posible si dicha opción se ejercita en un plazo de seis meses contados a partir de la puesta en servicio del inmueble de que se trate. La AVL no permite revisar ni regularizar en beneficio del sujeto pasivo las deducciones relativas a la renovación, a la nueva construcción o a la adquisición de un inmueble en el supuesto de que la solicitud de sujeción se presente tras la expiración del referido plazo, cuando el inmueble se haya puesto inicialmente en servicio en el marco de una actividad exenta del IVA antes de ser destinado a una actividad imponible.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Uusikaupunki renovó un inmueble de su propiedad y arrendó varios locales de dicho inmueble al Estado finlandés, algunos a partir del 1 de junio de 1995 y otros a partir del 1 de septiembre del mismo año. Uusikaupunki arrendó asimismo, a partir del 31 de agosto de 1995, una nave industrial construida por ella a una empresa sujeta al IVA. Los costes de ambos proyectos incluían un importe de 2.206.224 FIM en concepto de IVA.

17 El 4 de abril de 1996, Uusikaupunki presentó una solicitud, con arreglo al artículo 30 de la AVL, ante el Turun lääninverovirasto (Delegación regional de Hacienda de Turku) con objeto de quedar sujeta al IVA por el arrendamiento de los dos inmuebles a que se refiere el asunto principal. La Administración tributaria estimó dicha solicitud con efectos a partir de su fecha de presentación, dado que no se había formulado dentro del plazo de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del inmueble, previsto en el artículo 106 de la AVL.

18 Mediante dos solicitudes de fechas 8 de septiembre de 1998 y 30 de marzo de 2000, Uusikaupunki pidió al Lounais-Suomen verovirasto, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva, que se regularizaran las deducciones tributarias y se le devolviera una parte del IVA pagado con motivo de las obras de construcción y de renovación llevadas a cabo durante los años 1996 a 1999. La cantidad solicitada ascendía a 1.651.653 FIM, más los intereses legales.

19 Mediante resoluciones de fecha 3 de mayo de 2000, el Lounais-Suomen verovirasto denegó dichas solicitudes por estimar que sólo habría sido posible una deducción del IVA pagado con ocasión de las obras de construcción y de renovación, con arreglo al artículo 106 de la AVL, si se hubiera ejercitado el derecho de opción por la sujeción a dicho impuesto dentro de un plazo de seis meses, contado a partir de la puesta en servicio de los inmuebles.

20 Uusikaupunki interpuso un recurso ante el Helsingin hallinto-oikeus, que fue desestimado, con objeto de que se anulasen las referidas resoluciones. La demandante en el asunto principal presentó entonces un recurso de casación contra la citada sentencia ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

21 El Korkein hallinto-oikeus se pregunta si las condiciones a las que la AVL supedita el derecho a deducir el IVA son contrarias a la Sexta Directiva, en la medida en que es imposible en Derecho finlandés regularizar las deducciones del IVA en relación con el arrendamiento de un inmueble que se haya puesto inicialmente en servicio en el marco de una actividad exenta del IVA antes de ser destinado a una actividad imponible, a menos que la solicitud de sujeción del arrendamiento se haya presentado dentro de un plazo de seis meses, contado a partir de la puesta en servicio del inmueble.

22 Según el órgano jurisdiccional remitente, es incuestionable que Uusikaupunki actuó, en el marco de las adquisiciones llevadas a cabo para la renovación y la nueva construcción de que se trata, en calidad de sujeto pasivo y que dichas adquisiciones se efectuaron en interés de una actividad económica de la demandante.

23 En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que, sin perjuicio de lo dispuesto en su apartado 5, el Estado miembro está obligado a llevar a cabo la regularización de las deducciones a que se refiere ese artículo, en lo que atañe a los bienes de inversión?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la regularización de las deducciones a que se refiere este artículo también se aplica

a una situación en la que un bien de inversión, en el presente asunto, un bien inmueble, se haya afectado en un primer momento a una actividad exenta, en la que estuviera en un principio completamente excluido el derecho a deducir, y sólo en un momento posterior, durante el período de regularización, se haya utilizado a efectos de una actividad sujeta al IVA?

3) ¿Puede interpretarse el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que el Estado miembro puede restringir el derecho a la deducción por adquisiciones relacionadas con inversiones inmobiliarias en la forma prevista por la Ley finlandesa relativa al IVA, de manera que este derecho quede completamente excluido en situaciones como la del presente asunto?

4) ¿Puede interpretarse el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que el Estado miembro puede restringir el derecho a la deducción por adquisiciones relacionadas con inversiones inmobiliarias en la forma prevista por la Ley finlandesa relativa al IVA, de manera que este derecho quede completamente excluido en situaciones como la del presente asunto?»

Sobre la primera cuestión

24 Con carácter preliminar, procede recordar que, según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición.

25 El período de regularización de las deducciones previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen, con posterioridad a la declaración, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones. La posibilidad de que se produzcan modificaciones de esta índole es especialmente importante en el supuesto de los bienes de inversión, que se utilizan generalmente durante un período de varios años a lo largo del cual puede variar su destino. Por consiguiente, la Sexta Directiva establece un período de regularización de cinco años ?que puede ampliarse a veinte años para los bienes inmuebles? durante el cual podrán sucederse deducciones variables.

26 El sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la Sexta Directiva, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. Por otra parte, el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, que se refiere a los bienes de inversión, sobre los que versa el asunto principal, está redactado en términos que no permiten albergar duda alguna acerca de su carácter obligatorio.

27 Además, según reiterada jurisprudencia, dado que las limitaciones del derecho a deducir y, por consiguiente, de las regularizaciones de las deducciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 27). El hecho de que el artículo 20, apartado 5, de la Sexta Directiva establezca que deben cumplirse requisitos muy concretos para que un Estado miembro pueda, con carácter excepcional, renunciar a la aplicación del apartado 2 de este mismo artículo, viene a reforzar el carácter obligatorio de esta última disposición. En este contexto, procede destacar que, durante la vista, se puso de manifiesto un desacuerdo entre el Gobierno finlandés y la Comisión acerca de la cuestión de si se había formulado una consulta al Comité creado por el artículo 29 de la Sexta Directiva, tal como prevé el artículo 20, apartado 5, de esta misma Directiva, y de cuál había sido su resultado. Sin embargo, es manifiesto que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional no tienen por objeto comprobar si, en el presente caso, concurren los requisitos necesarios para la aplicación de esta excepción normativa.

28 Por lo que atañe a la alegación del Gobierno finlandés de que el artículo 20, apartado 4, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros definir el concepto de «bienes de inversión», sin que las prestaciones de servicios de construcción deban necesariamente hallarse incluidas en tal concepto, basta señalar que dicho Gobierno reconoce que no se ha incorporado al Derecho finlandés definición alguna de dicha expresión, ya que el ordenamiento jurídico nacional no se ha adaptado al procedimiento previsto en el artículo 20, apartados 2 a 5, de la Sexta Directiva. Ahora bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un Estado miembro que no haya adaptado su ordenamiento jurídico nacional a lo dispuesto en una Directiva no puede oponer a los ciudadanos comunitarios las limitaciones que podrían haberse impuesto en virtud de tales disposiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357, apartado 21, y de 14 de julio de 2005, Aslanidou, C-142/04, Rec. p. I-7181, apartado 35).

29 Además, contrariamente a lo que alega el Gobierno finlandés, la regularización de las deducciones del impuesto soportado con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva no constituye una mera alternativa a la aplicación de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de esta misma Directiva, los cuales regulan la tributación de las apropiaciones y de las prestaciones de servicios llevadas a cabo por un sujeto pasivo para sus necesidades privadas, por lo cual los Estados miembros, al adaptar sus Derechos internos, no pueden optar entre incorporar el procedimiento de regularización o incorporar el relativo a la sujeción de las apropiaciones efectuadas para necesidades privadas, ya que ambos son obligatorios.

30 Aun cuando el artículo 20 y los artículos 5 y 6 puedan aplicarse en principio, en virtud de su tenor, a una situación en la que un bien cuya utilización da derecho a deducción se destine después a alguna que no implique tal derecho y aun cuando estos dos mecanismos tengan el mismo efecto económico en dicha situación (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 90), no sucede así en la situación contraria, que es la que reviste interés en el asunto principal, en la que un bien cuya utilización no da derecho a deducción se destina posteriormente a un uso que sí da derecho a ella. En efecto, el derecho a la regularización de las deducciones en beneficio del sujeto pasivo, aplicable en la segunda situación, tan sólo podrá fundarse en lo dispuesto en el artículo 20 de la Sexta Directiva y no en las normas contenidas

en los artículos 5 y 6 de ésta. En estas situaciones, por lo tanto, resulta indispensable aplicar lo dispuesto en el artículo 20 de la referida Directiva, con independencia de la aplicación en Derecho nacional de los artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva.

31 Incluso en aquellas situaciones en las que un bien recibe un nuevo destino y pasa de una utilización que da derecho a deducción a una utilización que no da derecho a la misma y en las que, por consiguiente, existe un riesgo de superposición de dichas disposiciones, no se produce, contrariamente a lo que alega el Gobierno finlandés, contradicción alguna que pueda justificar que no se siga el procedimiento de regularización de las deducciones previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva.

32 Durante la vista, el Gobierno finlandés citó el supuesto de un inmueble adquirido en el marco de actividades sujetas que se destine, un año después de su adquisición, a una actividad exenta durante los cuatro años siguientes. Dicho Gobierno señaló que, en principio, tanto el artículo 20 de la Sexta Directiva como los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de ésta son aplicables a una situación de esta índole, si bien la aplicación de dichos artículos conduce a resultados distintos e inconciliables. Con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, la regularización de la deducción del IVA que haya gravado el precio de compra a partir del segundo año tendría como consecuencia mantener el impuesto deducible en un porcentaje equivalente a una quinta parte de su valor, ya que dicha fracción corresponde al primer año de utilización del inmueble. Por el contrario, la aplicación de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva conduce a la tributación del valor total del inmueble en el momento en que cambie el destino de éste.

33 Sobre este particular, debe señalarse de entrada que los citados artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, únicamente pueden aplicarse en el supuesto de que se destine de nuevo el bien de que se trate a un uso privado, pero no en el caso de que se vuelva a destinar dicho bien para ser utilizado en una actividad exenta.

34 La aplicabilidad respectiva de las disposiciones de que se trata dependerá entonces de si el sujeto pasivo ha decidido efectivamente destinar el inmueble en cuestión con carácter permanente a su uso privado o, por el contrario, de si contempla la posibilidad de una utilización futura para los fines de su empresa y resuelve, por consiguiente, conservarlo en el patrimonio de ésta. En el primer supuesto, las normas aplicables serán los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva y, en el segundo, el artículo 20 de esta misma Directiva. La jurisprudencia ha declarado en repetidas ocasiones que un sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir, en orden a la aplicación de la Sexta Directiva, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado (véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 20, y de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartado 23). En el caso concreto citado por el Gobierno finlandés, no existe, por lo tanto, conflicto real alguno.

35 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión que el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que obliga a los Estados miembros a prever la regularización de las deducciones del IVA por lo que atañe a los bienes de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en su apartado 5.

Sobre la segunda cuestión

36 La segunda cuestión tiene por objeto que se dilucide si repercute de alguna forma sobre la citada regularización la circunstancia de que la actividad de que se trata estuviera inicialmente exenta y de que las deducciones, por consiguiente, se hallaran totalmente excluidas.

37 Según ha señalado la Abogado General en los puntos 36 y 37 de sus conclusiones, la aplicación del mecanismo de regularización depende de la cuestión de si se ha generado el derecho a deducir con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva.

38 En virtud del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, que lleva por título «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», el derecho a deducir el IVA nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan sólo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir (sentencia Lennartz, antes citada, apartado 8).

39 El Tribunal de Justicia ha declarado, además, que la utilización que se haga del bien de inversión determinará únicamente 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 durante los períodos posteriores, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir. Por consiguiente, la utilización inmediata de los bienes para operaciones gravadas no constituye en sí misma un requisito para la aplicación del sistema de regularización de las deducciones (sentencia Lennartz, antes citada, apartados 15 y 16).

40 Por último, y contrariamente a lo que alega el Gobierno italiano, la regularización de la deducción en virtud del artículo 20 de la Sexta Directiva se aplica también necesariamente cuando la modificación del derecho a deducir dependa de una elección voluntaria del contribuyente, como el ejercicio del derecho de opción previsto en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva. El ejercicio de tal derecho de opción no tiene incidencia alguna sobre el nacimiento del derecho a deducir, el cual se rige, según se acaba de recordar, por el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva. Puesto que el arrendamiento de un inmueble queda sujeto al impuesto después de que se ejerza el derecho de opción por la tributación, se hace necesaria una regularización de las deducciones para evitar la doble imposición de los gastos soportados, y ello con independencia del hecho de que la tributación sea consecuencia de la elección voluntaria del contribuyente.

41 El artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, citado por el Gobierno italiano, carece de pertinencia en este contexto, dado que dicho apartado contempla el supuesto en que un contribuyente no haya efectuado las deducciones a las que hubiera podido proceder, lo que no puede suceder antes de que se ejercite el derecho de opción regulado en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva. En efecto, puesto que la magnitud de la deducción inicial es nula, el derecho a deducir del contribuyente tan sólo adquiere un valor real, que podría ser objeto de deducción, después de haber ejercitado dicho derecho de opción.

42 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la regularización que prevé es también aplicable en la situación en la que un bien de inversión se destina, en primer lugar, a una actividad exenta, que no da derecho a deducción, y posteriormente, durante el período de regularización, se utiliza para los fines de una actividad sujeta al IVA.

Sobre la tercera cuestión

43 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita en esencia que se dilucide si el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble está facultado para excluir la deducción del IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro del plazo de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.

44 Tal como se ha declarado en el apartado 24 de la presente sentencia, según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, deben poder deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas. Por consiguiente, en la medida en que los sujetos pasivos tengan la posibilidad de optar por la tributación del arrendamiento de un inmueble en virtud del artículo 13, parte C, párrafo primero, de la Sexta Directiva, el ejercicio de dicho derecho de opción no sólo debe provocar la tributación por el arrendamiento del inmueble, sino también la deducción de los impuestos pertinentes soportados por el referido inmueble.

45 Ciertamente, los Estados miembros pueden fijar los requisitos procesales para el ejercicio del derecho de opción, lo cual incluye la posibilidad de prever que la imposición sólo será efectiva cuando se haya formulado la solicitud y que únicamente será posible la deducción de los impuestos soportados con posterioridad

a tal fecha (sentencia de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, Rec. p. I-8067, apartado 23). Sin embargo, tales normas no pueden tener como consecuencia limitar el derecho a practicar las deducciones vinculadas a las operaciones gravadas si el derecho de opción se ha ejercido válidamente, conforme a las citadas normas. En particular, la aplicación de las normas procesales nacionales no puede tener por efecto que se limite el período dentro del cual pueden practicarse las deducciones a un período más corto que el previsto en la Sexta Directiva para la regularización de las deducciones.

46 Además, una limitación de las deducciones vinculadas a las operaciones gravadas después del ejercicio del derecho de opción no afecta al «alcance» del derecho de opción, al que se refiere el párrafo segundo del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, sino a las consecuencias del ejercicio de tal derecho. Por consiguiente, esta disposición no autoriza a los Estados miembros a restringir el derecho a practicar las deducciones previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, ni la necesidad de regularizar tales deducciones en virtud del artículo 20 de la referida Directiva.

47 Procede, pues, responder a la tercera cuestión que el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble no está facultado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.

Sobre la cuarta cuestión

48 Mediante esta última cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita en esencia que se dilucide si el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el

derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble está facultado para excluir la deducción del IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.

49 Un análisis de la génesis del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva pone de manifiesto que la facultad conferida a los Estados miembros por el párrafo segundo de esta disposición no se aplica más que al mantenimiento de las exclusiones de la deducción por lo que atañe a categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio adquirido y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartados 21 a 25).

50 Según ha señalado la Abogado General en el punto 79 de sus conclusiones, el artículo 102, apartado 1, párrafo primero, de la AVL prevé expresamente la posibilidad de deducir, en determinadas circunstancias, el IVA que haya gravado las inversiones efectuadas en inmuebles, como es el caso de los gastos de construcción y de compras vinculadas a tales inmuebles. La exclusión de que se trata, relativa a los gastos efectuados con anterioridad al ejercicio del derecho de opción por la sujeción al IVA, no se halla comprendida, por consiguiente, dentro del ámbito de la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

51 Procede, pues, responder a la cuarta cuestión que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble no está facultado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del IVA por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.

Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la presente sentencia

52 El Gobierno finlandés ha solicitado al Tribunal de Justicia que, de no acoger su alegación, limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia al período posterior a su pronunciamiento.

53 Conforme a reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, haga el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa, cuando sea necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma que haya sido interpretada por este Tribunal puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartado 27, y de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 141).

54 Con arreglo asimismo a una reiterada jurisprudencia, los particulares están facultados para lograr la devolución de los impuestos recaudados contraviniendo las normas del Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12, y de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20).

55 Tan sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, en cumplimiento del principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, limitar la posibilidad de que los interesados aleguen una disposición que el Tribunal de Justicia haya interpretado con el fin de cuestionar relaciones

jurídicas establecidas de buena fe. Para que pueda decidirse una limitación semejante, es preciso que concurran dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 28 de septiembre de 1994, Vroege, C-57/93, Rec. p. I-4541, apartado 21, y de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51).

56 En el presente caso, debe observarse que, según ha señalado con razón la Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, el Gobierno finlandés ha invocado tan sólo las dificultades prácticas que le supondría el hecho de que no se limitaran temporalmente los efectos de la presente sentencia.

57 Por otra parte, procede destacar en el presente contexto que el referido Gobierno ha indicado que alegó la excepción prevista en el artículo 20, apartado 5, de la Sexta Directiva. Pues bien, la aplicabilidad de esta disposición está supeditada, según su propio tenor, al requisito de que la aplicación del sistema de regularización de las deducciones arroje un «resultado insignificante». Con independencia de la cuestión de si se han formulado las consultas previstas en el artículo 29 de la Sexta Directiva, debe observarse que la propia invocación del artículo 20, apartado 5, de la referida Directiva por el Gobierno finlandés tiene entidad suficiente como para hacer dudar de la gravedad de las repercusiones que podrían resultar de la aplicación retroactiva del sistema de regularización de las deducciones.

58 Puede señalarse, además, según se ha expuesto ya en el apartado 26 de la presente sentencia, que el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, referente a la regularización de las deducciones de que se trata, se halla redactado en términos que no dejan lugar a dudas acerca de su carácter obligatorio. En consecuencia, procede desestimar la alegación del Gobierno finlandés según la cual las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva son oscuras y generan incertidumbres en cuanto a su aplicación.

59 Por consiguiente, no procede limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

Costas

60 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) **El artículo 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, debe interpretarse en el sentido de que obliga a los Estados miembros a prever la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido por lo que atañe a los bienes de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en su apartado 5.**

2) **El artículo 20 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que la regularización que prevé es también aplicable en la situación en la que un bien de inversión se destina en primer lugar a una actividad exenta, que no da derecho a deducción, y, posteriormente, durante el período de regularización, se utiliza para los fines de una actividad sujeta al impuesto sobre el valor añadido.**

3) **El artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición del arrendamiento de un inmueble no está facultado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del impuesto sobre el valor añadido por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.**

4) **El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que conceda a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la imposición de un arrendamiento de un inmueble no se halla autorizado en virtud de esta disposición para excluir la deducción del impuesto sobre el valor añadido por las inversiones inmobiliarias efectuadas antes de que se ejerza el citado derecho de opción, cuando la solicitud por la que se ejercita la opción no se haya presentado dentro de los seis meses siguientes a la puesta en servicio del referido inmueble.**

Firmas