

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 15 de septiembre de 2005¹

I. Observaciones preliminares

1. En el presente procedimiento, el Korkein Hallinto-oikeus solicita al Tribunal de Justicia que interprete la Directiva 77/388/CE del Consejo,² Sexta Directiva del IVA (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en particular en relación con la regularización de la deducción por bienes inmuebles de inversión.

2. Se trata en esencia de la cuestión de si, a la luz de la Sexta Directiva, ha de concederse una regularización de la deducción por bienes de inversión en un caso en que un inmueble es utilizado en un primer momento para las necesidades de una operación exenta, pero posteriormente se emplea para las necesidades de una operación sujeta al impuesto.

1 — Lengua original: alemán.

2 — Directiva 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).

II. Marco jurídico

A. Sexta Directiva

3. El artículo 5, apartado 6, establece:

«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.»

4. El artículo 6, que lleva por epígrafe «Prestaciones de servicios», establece, entre otras cuestiones:

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:

«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) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

[...]

C. Opciones

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 podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

5. El artículo 13, que lleva por título «Exenciones en el interior del país», dispone, entre otras cosas, cuanto sigue:

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

«B. Otras exenciones

[...]

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por

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

6. El artículo 17, que lleva por título «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» establece, entre otras cuestiones:

tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado 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.»

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:

7. El artículo 20, que lleva por título «Regularización de las deducciones», dispone, entre otras cuestiones, cuanto sigue:

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;

«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;

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

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.

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.

[...]

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.»³

B. *Derecho nacional*

8. El Derecho finlandés fue adaptado a la Sexta Directiva mediante la Ley finlandesa del IVA, Arvonlisäverolaki (en lo sucesivo, «AVL»). Las disposiciones relativas al trato fiscal de las cesiones de inmuebles están contenidas en los artículos 27 a 30 de la AVL. Con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la AVL están exentos la venta de inmuebles, el arrendamiento de terrenos, el alquiler de inmuebles, las servidumbres o la cesión de cualquier otro derecho de naturaleza análoga relativo a un inmueble.⁴ El artículo 30 de la AVL prevé, estableciendo así una excepción a lo anterior, que un sujeto pasivo puede solicitar la sujeción al impuesto por la cesión de un derecho de uso de inmuebles.

3 — Observación sobre el artículo 20 de la Sexta Directiva: la posibilidad de extender a veinte años el período de regularización relativo a los edificios no se introdujo hasta la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18). Anteriormente, la Sexta Directiva preveía únicamente diez años.

4 — Con arreglo al artículo 28, apartado 1, por inmueble se entiende una parcela de terreno, un edificio o una construcción permanente, o bien una parte de los mismos.

9. Con arreglo al artículo 106 de la AVL, relativo a la deducción por los trabajos de construcción, el propietario de un inmueble, si solicita ser tratado como sujeto pasivo en el modo indicado en el artículo 30, podrá practicar deducciones sobre los servicios o bienes adquiridos antes de la presentación de la solicitud a los fines de la cesión del inmueble sujeta al impuesto. Ello estará sujeto al requisito de que el propietario del inmueble haya solicitado ser tratado como sujeto pasivo dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la puesta en servicio del inmueble. El derecho a deducir establecido en esta disposición afectará únicamente a nuevas construcciones o reestructuraciones de un inmueble.

10. Conforme a la AVL, no es posible regularizar las deducciones por la adquisición de un inmueble o por una nueva construcción o reestructuración, ni tampoco son posibles otras regularizaciones a favor del sujeto pasivo; ello se aplica asimismo a un caso como el presente, en el cual la solicitud de ser tratado como sujeto pasivo fue presentada tras la fecha mencionada, si bien el inmueble se utilizó en un primer momento para las necesidades de una operación exenta y posteriormente para las necesidades de una operación gravada con el IVA.

III. Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

11. El Ayuntamiento de Uusikaupunki (en lo sucesivo, «Uusikaupunki») renovó un edificio de su propiedad y lo cedió parcialmente en arriendo al Estado finlandés, por una

parte desde el 1 de junio de 1995 y por otra desde el 1 de septiembre de 1995. Además, a partir del 31 de agosto de 1995, el Ayuntamiento cedió en arriendo una nave industrial por él construida a una empresa sujeta al pago del impuesto.

12. Mediante solicitud presentada ante la autoridad tributaria regional del sudoeste de Finlandia, Uusikaupunki solicitó, conforme al artículo 30 de la AVL, ser considerada sujeto pasivo del impuesto con respecto a estas operaciones. La autoridad tributaria fijó como inicio de la obligación tributaria la fecha de presentación de la solicitud, el 4 de abril de 1996, pues la solicitud fue presentada más de seis meses después de la fecha en la que se entregaron los inmuebles para su puesta en servicio tras la finalización de los trabajos de construcción.

13. Mediante sendas solicitudes de 8 de septiembre de 1998 y 30 de marzo de 2000, Uusikaupunki solicitó a la autoridad tributaria, sobre la base del artículo 20 de la Sexta Directiva, la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido incluidas en los gastos de renovación y construcción, correspondientes a los ejercicios de 1996, 1997, 1998 y 1999. El importe reclamado asciende a 1.651.653 FIM más los intereses legales.

14. La autoridad tributaria regional desestimó, en su resolución de 3 de mayo de 2000, las solicitudes de Uusikaupunki aduciendo que no era posible regularizar las deducciones sobre la base del artículo 20 de la Sexta

Directiva. Con arreglo al artículo 106 de la AVL, el propietario del inmueble que ha solicitado, de conformidad con el artículo 30 de la misma Ley, convertirse en el sujeto pasivo del impuesto puede practicar las deducciones previstas por los servicios o bienes adquiridos, antes de la solicitud, a los fines de la cesión imponible del bien inmueble, o bien deducir las cuotas del impuesto ingresadas por los trabajos de construcción realizados por él mismo con tal fin, sólo si ha solicitado convertirse en sujeto pasivo del impuesto en un plazo de seis meses contados a partir de la puesta en servicio del inmueble.

15. Uusikaupunki interpuso una reclamación ante el Hallinto-oikeus, el Tribunal contencioso-administrativo de Helsinki, contra la resolución de la autoridad tributaria regional, reclamación ésta que fue desestimada. Contra esta sentencia interpuso Uusikaupunki un recurso ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo finlandés, el Korkein Hallinto-oikeus.

16. En este procedimiento, según las observaciones del Korkein Hallinto-oikeus, se trata de elucidar la cuestión de si las disposiciones de la AVL relativas a la solicitud de convertirse en sujeto pasivo del impuesto por la cesión de un derecho de uso sobre bienes inmuebles vulneran las disposiciones de la Sexta Directiva relativas al derecho a deducción. La resolución del asunto por el órgano jurisdiccional remitente exige interpretar la Sexta Directiva, en particular el artículo 20, relativo a la regularización de las deducciones. El órgano jurisdiccional remitente considera indiscutido que el Ayuntamiento de Uusikaupunki

actuó como sujeto pasivo en las adquisiciones relativas a la reestructuración de los inmuebles y a las nuevas construcciones y que tales adquisiciones se efectuaron en el marco de una actividad económica del Ayuntamiento.

17. En estas circunstancias, mediante resolución de 16 de abril de 2004, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de abril de 2004, el Korkein Hallinto-oikeus ha solicitado a este Tribunal que se pronuncie con carácter prejudicial, en el asunto ante él pendiente, sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la Directiva 77/388/CEE 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 Directiva 77/388/CEE 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, estuvo afectado en un primer momento a una actividad exenta, en la que estaba completamente excluido el derecho a deducciones, cuando el bien inmueble no se utilizó para una actividad gravada con el IVA sino hasta un momento posterior, durante el período de regularización?

3) ¿Puede interpretarse el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Directiva, en el sentido de que el Estado miembro puede restringir el derecho a 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?

19. Sobre el contexto de esta cuestión ha de observarse que, según las declaraciones del órgano jurisdiccional remitente contenidas en la resolución de remisión, en la AVL no se prevé ningún procedimiento de regularización por bienes de inversión.

A. Principales alegaciones de las partes

4) ¿Puede interpretarse el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva en el sentido de que el Estado miembro puede restringir el derecho a 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?»

20. El *Gobierno finlandés* sostiene la tesis de que la posibilidad de regularizar las deducciones establecida en el artículo 20 de la Sexta Directiva no puede considerarse obligatoria por varias razones. En primer lugar, cabe considerar la regularización prevista en el artículo 20 como una alternativa a las disposiciones del artículo 5, apartado 6, y del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, relativas a la tributación por un sujeto pasivo de entregas de bienes y servicios para sus necesidades privadas. Estos dos mecanismos de imposición persiguen en una amplia medida objetivos similares y no pueden aplicarse simultáneamente a los mismos hechos. En segundo lugar, los Estados miembros pueden definir, con arreglo al artículo 20, apartado 4, de la Sexta Directiva, el concepto de «bienes de inversión» y nada en la Directiva apunta a que los servicios de construcción deban estar comprendidos necesariamente en el concepto de «bienes de inversión». En tercer lugar, el artículo 20, apartado 5, de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros la posibilidad, en determinadas circunstancias, que se dan en el caso de Finlandia, de no aplicar las disposiciones relativas a la regularización de las deducciones.

IV. Sobre la primera cuestión prejudicial

18. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si —sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, apartado 5— los Estados miembros están obligados, con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, a establecer una regularización de las deducciones por bienes de inversión, o bien si la Sexta Directiva establece lo anterior con carácter facultativo.

21. *Uusikaupunki*, la *Comisión* y el *Gobierno italiano* sostienen la tesis de que, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva, ha de preverse obligatoriamente un procedimiento de regularización por bienes de inversión.

que los Estados miembros puedan prescindir libremente de la regularización por bienes de inversión. Asimismo, el hecho de que el artículo 20, apartado 5, de la Sexta Directiva establezca condiciones precisas con arreglo a las cuales un Estado miembro puede renunciar con carácter excepcional a la aplicación de los apartados 2 y 3 del citado artículo, relativos a la regularización por bienes de inversión, corrobora esta afirmación.

B. *Apreciación*

22. En primer lugar, ha de recordarse que, con arreglo al artículo 249 CE, párrafo tercero, la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, y que, según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas necesarias para garantizar la plena eficacia de la directiva.⁵

23. El artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva prevé que «en lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de 5 años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos».

24. Como han señalado acertadamente *Uusikaupunki*, el *Gobierno italiano* y la *Comisión*, este tenor no permite concluir

25. Además, no puede seguirse la argumentación del *Gobierno finlandés* relativa a los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva. Del hecho de que, como ha aducido el *Gobierno finlandés*, estas disposiciones de la Sexta Directiva sobre la apropiación de un bien o la prestación de un servicio para las necesidades privadas del empresario persiguen en parte los mismos objetivos que la regularización y, en determinadas circunstancias, puedan versar sobre los mismos hechos, no se desprende que un Estado miembro pueda abstenerse de prever una regularización por bienes de inversión. Estos dos mecanismos no se solapan de forma tan completa como para considerarlos mecanismos «alternativos», sino que los solapamientos son solamente plausibles en determinados supuestos de «apropiación» de bienes o de servicios.

5 — Véanse, entre otras, las sentencias de 7 de mayo de 2002, *Comisión/Suecia* (C-478/99, Rec. p. I-4147), apartado 15, y de 26 de junio de 2003, *Comisión/Francia* (C-233/00, Rec. p. I-6625), apartado 75.

26. En la medida en que a resultas de los posibles solapamientos, como ha señalado el *Gobierno finlandés*, surjan problemas prác-

ticos de aplicación, tales problemas deberán resolverse teniendo en cuenta, en la mayor medida posible, los principios que subyacen a la Sexta Directiva, tales como el mantenimiento de la neutralidad del impuesto sobre el valor añadido. Sin embargo, tales dificultades no pueden, a mi juicio, eximir sin más a un Estado miembro de prever una regularización por bienes de inversión con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva.

27. Además, la regularización de las deducciones prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva —y, a tal respecto, a diferencia de cuanto ocurre con el régimen de tributación de la apropiación o prestación de bienes o servicios, respectivamente, para las necesidades privadas— ha de considerarse un complemento necesario del derecho a deducir previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, el cual tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas y, de este modo, garantizar la neutralidad de dicho impuesto.⁶

28. En efecto, al permitir el procedimiento de regularización, entre otras cosas, tener en cuenta modificaciones relativas a factores que hayan sido considerados en el cálculo original de la deducción —lo cual reviste una importancia particular en el caso de los

bienes de inversión que permanecen durante un período más largo en el patrimonio empresarial⁷—, el procedimiento de regularización contribuye a una mayor exactitud en el importe de la deducción.

29. Por último, por cuanto atañe al artículo 20, apartado 5, de la Sexta Directiva, es evidente que la primera cuestión prejudicial como tal no versa sobre si en el presente asunto se cumplen las condiciones para la aplicación de esta excepción normativa.

30. A la vista de todo lo expuesto, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que esta disposición obliga a los Estados miembros a prever la regularización de las deducciones por bienes de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo artículo.

V. Sobre la segunda cuestión prejudicial

31. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la regularización ha de aplicarse también

6 — Véanse, entre otras, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 44.

7 — Véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Lenz el 15 de febrero de 1996 en el asunto en el que recayó la sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, Rec. p. I-3695), punto 37.

en un caso en el que un bien de inversión – en el presente asunto un inmueble– se ha afectado en un primer momento a una actividad exenta, que no da derecho a practicar la deducción, y sólo en un momento posterior se ha utilizado el bien a efectos de una actividad sujeta al IVA, de suerte que puede deducirse el IVA incluido en el bien de inversión.

A. Principales alegaciones de las partes

32. *Uusikaupunki* y la *Comisión* sostienen que la regularización de las deducciones ha de aplicarse en el presente asunto. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular en su sentencia dictada en el asunto *Lennartz*,⁸ el elemento decisivo estriba en si la adquisición de los bienes o servicios respecto a un bien de inversión se ha efectuado en la condición de sujeto pasivo. La utilización inmediata de los bienes en una actividad económica sujeta al pago del impuesto no constituye un requisito para la aplicación del artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva. En el presente asunto, los trabajos de renovación y construcción fueron realizados para un sujeto pasivo, aunque las operaciones controvertidas estaban excluidas originalmente de la obligación de pagar el impuesto.

33. El Gobierno finlandés señala que la sentencia dictada en el asunto *Lennartz*⁹ se

refiere únicamente a un caso en el que el Estado miembro aplica la regularización de las deducciones con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado sobre la cuestión de la aplicabilidad de la deducción en un caso en el que en un Estado miembro –como en Finlandia– se aplica exclusivamente el artículo 17, relativo al nacimiento y alcance del derecho a deducir, y no el artículo 20, que versa sobre la regularización. En estas circunstancias, el derecho a deducir debe apreciarse estrictamente en función de la situación existente en la fecha de adquisición de las prestaciones anteriores. Si tal adquisición se efectúa con vistas a una actividad exenta, no nace, en consecuencia, ningún derecho a deducir.

34. El *Gobierno italiano* opina que la regularización de las deducciones establecidas en el artículo 20 de la Sexta Directiva no debe aplicarse a un caso como el presente. En efecto, los Estados miembros pueden excluir tal regularización cuando la modificación del derecho a deducir se debe a una decisión voluntaria del sujeto pasivo.

B. Apreciación

35. En primer lugar, ha de hacerse referencia a la relación entre el nacimiento del derecho a deducir, por un lado, y la aplicación de la regularización de la deducción, por otro.

8 — Sentencia de 11 de julio de 1991, *Lennartz* (C-97/90, Rec. p. I-3795).

9 — Sentencia citada en la nota 8.

36. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, del sistema de la Sexta Directiva y del propio texto del apartado 2 del artículo 20 se desprende que esta última disposición se limita a establecer el mecanismo que permite calcular las regularizaciones de la deducción inicial; por consiguiente, no puede hacer nacer un derecho a deducir, ni tampoco transformar el IVA abonado por un sujeto pasivo en relación con sus operaciones no gravadas en un impuesto deducible en el sentido del artículo 17.¹⁰

37. En consecuencia, la aplicación del mecanismo de regularización depende de si ha nacido un derecho a deducir con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva.

38. Según el artículo 17, apartado 1, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, este momento coincide con el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.¹¹

39. Según reiterada jurisprudencia, la existencia de un derecho a deducir depende de si la persona que adquiere bienes o recibe servicios actúa en tal momento en su condición de sujeto pasivo, es decir, si ha adquirido los bienes para las necesidades de su actividad económica en el sentido del

artículo 4 de la Sexta Directiva; a tal respecto, se trata aquí de una cuestión fáctica que deberá apreciarse en función de las circunstancias del caso concreto.¹²

40. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente considera en cualquier caso indiscutido que Uusikaupunki recibió los trabajos de construcción y renovación realizados en el bien de inversión controvertido en el marco de su actividad económica en su condición de sujeto pasivo.

41. En consecuencia, procede declarar que en el presente asunto concurre la cualidad de sujeto pasivo en cuanto requisito para el nacimiento de un derecho a deducir, del cual depende la aplicación del mecanismo de regularización.

42. Además, el IVA pagado por bienes o servicios sólo puede deducirse en la medida en que tales bienes o servicios se utilizan en actividades sujetas al pago del impuesto.¹³

43. Sin embargo, a mi juicio, el hecho de que el bien de inversión en el que se han realizado los trabajos de construcción y

10 — Véanse las sentencias Lennartz, antes citada en la nota 8, apartados 11 y 12, y de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Rec. p. I-4685), apartado 38.

11 — Véase, entre otras, la sentencia Waterschap Zeeuws Vlaanderen, antes citada en la nota 10, apartado 31.

12 — Véanse las sentencias Lennartz, antes citada en la nota 8, apartados 8, 15 y 21, y Waterschap Zeeuws Vlaanderen, antes citada en la nota 10, apartados 31 y 32.

13 — Sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld (C-137/02, Rec. p. I-5547), apartado 24.

mejora se afectase en un primer momento a operaciones exentas y sólo en un momento posterior se utilizase en operaciones gravadas a resultas del ejercicio del derecho de opción no es contrario al derecho a deducir anterior ni, por tanto, a la aplicación de una regularización de una deducción anterior.

44. En efecto, la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios ha de diferenciarse, como ha declarado el Tribunal de Justicia, de su adquisición por un sujeto pasivo que actúe como tal y determina únicamente la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores. Como ha señalado asimismo el Tribunal de Justicia en esta sentencia, de lo anterior se deduce que «la utilización inmediata de los bienes para operaciones gravadas o exentas no constituye en sí misma un requisito para la aplicación del apartado 2 del artículo 20».¹⁴

45. En consecuencia, considero que la regularización establecida en este artículo se aplica en principio a un caso como el presente, en el que un bien de inversión se ha afectado en un primer momento a una actividad exenta y posteriormente se utiliza en el marco de una actividad sujeta al impuesto, siempre que las prestaciones anteriores de que se trate —es decir, los bienes y servicios comprados en relación con el bien

de inversión— se hayan adquirido en la condición de sujeto pasivo.¹⁵

46. Puesto que el bien de inversión en el que está incluido el IVA soportado por Uusikaupunki por los trabajos de construcción y renovación no se empleó inicialmente en ningún porcentaje para las necesidades de sus operaciones gravadas, la dimensión de la deducción original debió fijarse en cero. La posterior modificación de los factores que se tuvieron originalmente en cuenta en el cálculo del importe de la deducción, a saber, su utilización para las necesidades de operaciones imponibles, ha de considerarse, pues, de acuerdo con las declaraciones que anteceden, mediante la vía de la regularización, de suerte que de este modo se establezca la concordancia más amplia posible entre la dimensión de las actividades sujetas al pago del impuesto y el derecho a la deducción. Esta solución se corresponde con la finalidad antes expuesta del régimen de deducciones, consistente en liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas y, de este modo, garantizar la neutralidad del impuesto.¹⁶

15 — En este sentido, el Abogado General Jacobs, en sus conclusiones presentadas el 30 de abril de 1991 en el asunto Lennartz (sentencia antes citada en la nota 8), llegó a la conclusión de que «el apartado 2 del artículo 20 puede resultar aplicable [...] incluso cuando un sujeto pasivo adquiere inicialmente los bienes para las necesidades de operaciones económicas que con arreglo a los apartados 2 y 3 del artículo 17 no dan derecho a deducción (por ejemplo, operaciones exentas), pero en años posteriores, y dentro del período de regularización, utiliza los bienes para operaciones con respecto a las cuales el IVA sí es deducible».

16 — Véase el punto 27 de las presentes conclusiones.

14 — Sentencia Lennartz, antes citada en la nota 8, apartados 15 y 16.

47. En cambio, la no aplicación del mecanismo de regularización en un supuesto en el que un bien de inversión se utiliza en un primer momento para las necesidades de operaciones exentas y, posteriormente, de operaciones gravadas, tendría por consecuencia que los bienes y servicios adquiridos cuyo valor está contenido en el bien de inversión quedarían, a fin de cuentas, gravados varias veces con el IVA, en contra del principio de neutralidad.

48. A la vista de cuanto antecede, propongo responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la regularización debe aplicarse también en un caso en el que un bien de inversión —en el presente asunto, un bien inmueble— se ha afectado en un primer momento a una actividad exenta que no da derecho a deducción y posteriormente se utiliza para una actividad gravada con el IVA.

VI. Sobre la tercera cuestión prejudicial

49. La tercera cuestión prejudicial ha de verse en un contexto en el que, con arreglo a la AVL, queda excluida la deducción del IVA soportado en relación con inversiones en inmuebles antes de la presentación de la solicitud si la correspondiente solicitud no ha sido presentada en un plazo de seis meses.

50. Así pues, la tercera cuestión versa en esencia sobre si el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que concede a sus sujetos pasivos el derecho de optar por una tributación del uso de un bien inmueble puede excluir por completo la deducción del IVA soportado por inversiones en bienes inmuebles antes de la solicitud de tratar el arrendamiento del inmueble como una operación gravada si tal solicitud no se presenta en un plazo de seis meses.

A. Principales alegaciones de las partes

51. Los *Gobiernos finlandés e italiano* sostienen que el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva permite una limitación del derecho a deducir como la prevista en la legislación finlandesa.

52. El Gobierno finlandés señala que, a la vista del tenor del artículo 13, parte C, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden restringir el derecho a deducir. El sentido de la opción por la tributación radica en hacer posible la deducción de costes relativos a bienes inmuebles. La posibilidad de los Estados miembros de restringir el alcance del derecho de opción incide necesariamente en el derecho a deducir los costes relacionados con bienes inmuebles.

53. El Gobierno italiano estima que el derecho a optar por la tributación no implica un derecho a deducir por adquisiciones realizadas en el pasado. En consecuencia, sólo incide en adquisiciones futuras. Sin embargo, en virtud del artículo 13, parte C, y en particular del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, los Estados miembros tienen la posibilidad de establecer el efecto retroactivo del derecho de optar por la tributación del arrendamiento de inmuebles, pero no existe ninguna obligación a tal respecto.

54. *Uusikaupunki* y la *Comisión* sostienen la tesis de que el artículo 13, parte C, no permite a los Estados miembros restringir el derecho a deducir en relación con inversiones inmobiliarias de forma tal que quede por completo excluido en determinadas circunstancias.

55. En su interpretación del artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, *Uusikaupunki* diferencia entre, por un lado, la posibilidad del Estado miembro de restringir el alcance del derecho de opción y, por otro, la determinación de las modalidades de su ejercicio. En opinión de *Uusikaupunki*, la cuestión del alcance del derecho de opción carece de pertinencia en el presente asunto en la medida en que no se discute que *Uusikaupunki* tenía un derecho de opción y que lo ejerció. Por cuanto respecta a la determinación de las modalidades de ejercicio del derecho de opción, ello no permite a Finlandia restringir el derecho a deducir de forma tal que quede por completo excluido.

56. La *Comisión* se adhiere en una amplia medida a esta tesis y declara que tan pronto como el sujeto pasivo ha ejercido su derecho a deducir de conformidad con el Derecho nacional, se aplican automáticamente los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva. A la luz de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros no pueden limitar aún más el derecho a deducir en este caso.

B. *Apreciación*

57. La Sexta Directiva prevé en su capítulo X (artículos 13 a 16) diversos supuestos de exención entre los que se cuentan, con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), el arrendamiento y alquiler de inmuebles.

58. El artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), reconoce sin embargo a los Estados miembros la facultad de «reintroducir» la tributación concediendo a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación.

59. Con arreglo al artículo 13, parte C, párrafo segundo, los Estados miembros podrán restringir el alcance de este derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.

60. El Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros pueden dar, en virtud de esta facultad, a los beneficiarios de las exenciones previstas por la Sexta Directiva, la posibilidad de renunciar a la exención ya sea en todos los casos, ya sea dentro de ciertos límites, ya sea, incluso, con arreglo a determinadas modalidades.¹⁷

61. Así pues, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros disfrutaban de un amplio margen de apreciación en el marco de las disposiciones de las partes B y C del artículo 13.¹⁸

62. A tal respecto, me parece importante señalar en primer lugar que la facultad concedida a los Estados miembros mediante el artículo 13, parte C, y el margen de apreciación relativo a dicha facultad apuntan a reconocer a sus sujetos pasivos el derecho a optar o no por la tributación.¹⁹

63. En consecuencia, ha de coincidir con la Comisión en la medida en que el artículo 13, parte C, que versa sobre la tributación, no puede servir en principio a los Estados miembros como fundamento para restringir directamente el alcance de otras disposiciones de la Sexta Directiva o de derechos como el derecho a deducir.

64. En el presente asunto, dudo que la exclusión total de la posibilidad de deducir —antes del ejercicio del derecho de opción— el IVA soportado por inversiones en este inmueble, en el caso de que haya transcurrido un plazo de seis meses desde la puesta en servicio del inmueble, quede comprendida en el marco de la facultad de los Estados miembros, prevista en el artículo 13, parte C, párrafo segundo, de establecer el alcance del derecho a optar por una tributación o de determinar las modalidades del ejercicio de tal derecho.

65. Ciertamente, los Estados miembros pueden regular en este marco la presentación de solicitudes y prever un procedimiento de autorización,²⁰ así como determinar que el arrendamiento o alquiler del inmueble tribute una vez presentada la solicitud y no sean tratados con carácter retroactivo como una operación imponible. Sin embargo, la plena exclusión de la posibilidad de deducir —sobre todo por vía de la regularización— el IVA pagado por inversiones inmobiliarias antes de la presentación de la solicitud ya no afecta, a mi juicio, a la tributación del arrendamiento y alquiler de inmuebles ni al alcance del derecho de optar por tal tributación o de establecer las modalidades de ejercicio de este derecho.

66. Ahora bien, aun suponiendo que esta exclusión debiera considerarse una restricción del alcance del derecho de opción o una

17 — Sentencias de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97, Rec. p. I-8153), apartado 16, y de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 38.

18 — Sentencia Belgocodex, antes citada en la nota 17, apartados 16 y 17.

19 — *Ibidem*, apartado 17.

20 — A tal respecto, véase la sentencia de 9 de septiembre de 2004, Objekt Kirchberg (C-269/03, Rec. p. I-8067), apartado 23.

modalidad de su ejercicio en el sentido del artículo 13, parte C, párrafo segundo, ha de tenerse en cuenta que el derecho a deducir en sí no puede resultar indebidamente menoscabado sobre la base de la disposición citada.²¹

67. A tal respecto ha de tenerse en cuenta que un elemento básico del sistema del IVA lo constituye la circunstancia de que en cada transacción será exigible el IVA, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que graven directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios.²²

68. A mi juicio, a la luz de lo antes expuesto, no queda comprendido en el margen de apreciación de un Estado miembro reconocer el carácter retroactivo al ejercicio de la opción de tributación en la medida en que no es posible practicar *a posteriori* una deducción respecto al período anterior al ejercicio del derecho de opción. En cambio, me parece una restricción desproporcionada del derecho a deducir e incompatible con el principio de neutralidad fiscal el hecho de que no sea cuanto menos posible deducir el IVA pagado por las inversiones inmobiliarias anteriores al ejercicio de la opción en el período de regularización restante tras el ejercicio de la opción y con el alcance de la regularización establecido en el artículo 20, apartado 2.

69. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 13, parte C, párrafo segundo, no debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que concede a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del uso de un bien inmueble puede excluir por completo la deducción del IVA soportado por inversiones en bienes inmuebles antes de la solicitud de tratar el arrendamiento del inmueble como una operación gravada si tal solicitud no se presenta en un plazo de seis meses contados a partir de la puesta en servicio del inmueble.

VII. Sobre la cuarta cuestión prejudicial

70. A continuación, la cuarta cuestión prejudicial versa en esencia sobre si el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que concede a sus sujetos pasivos el derecho a optar por una tributación del uso de un bien inmueble puede excluir por completo la deducción del IVA soportado por inversiones en bienes inmuebles antes de la solicitud de tratar el arrendamiento del inmueble como una operación gravada si tal solicitud no se presenta en un plazo de seis meses.

21 — *Ibidem*, apartado 24.

22 — Entre otras, la sentencia Rompelman, antes citada en la nota 6, apartado 16.

A. *Principales alegaciones de las partes*

71. En opinión del *Gobierno finlandés*, las disposiciones del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva permiten a los Estados miembros restringir el derecho a deducir en relación con inversiones inmobiliarias, incluso hasta excluirlo por completo, tal como ocurre en el presente asunto en virtud de la AVL. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia son incompatibles con la Sexta Directiva únicamente las exclusiones que se refieran con carácter general a todos los bienes o servicios.

72. En cambio, *Uusikaupunki* y la *Comisión* sostienen que el artículo 17, apartado 6, no se aplica en el presente asunto. En su opinión, las disposiciones finlandesas constituyen más bien una denegación de la regularización de la deducción prevista en el artículo 20 que una exclusión del derecho a deducir establecido en el artículo 17 de la Sexta Directiva.

73. El *Gobierno italiano* se apoya en sus observaciones relativas a la segunda cuestión prejudicial. En su opinión, mediante el artículo 106 de la AVL, Finlandia concedió a fin de cuentas a los sujetos pasivos un derecho a deducción que la Sexta Directiva no prevé realmente. En consecuencia, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva sólo es aplicable en el caso de restricción,

pero no en el de ampliación del derecho a deducir y, en consecuencia, carece de pertinencia en el presente asunto.

B. *Apreciación*

74. Con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, «hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las excepciones» previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva. Así pues, el concepto de «exclusiones» contenido en este párrafo está ligado al artículo 17, apartado 6, párrafo primero.²³

75. Este precepto prevé la adopción de disposiciones por el Consejo que determinen «los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido». Según su segunda frase, «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».

23 — Véase la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia (C-43/96, Rec. p. I-3903), apartados 17 y 18.

76. Así pues, el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, hace referencia a determinadas categorías o clases de gastos, incluidos, entre otros, los gastos que no tienen un carácter estrictamente profesional.²⁴

77. Los trabajos preparatorios del artículo 17, apartado 6, vienen determinados, por un lado, por el hecho de que la Comisión indicó en la exposición de motivos que acompañaba a su propuesta de Sexta Directiva que resultaba difícil determinar en qué medida determinados gastos, a pesar de efectuarse en el marco del funcionamiento normal de la empresa, se destinaban a fines profesionales o a fines privados; por otra parte, ha de observarse que, al adoptarse la Sexta Directiva, los Estados miembros no se pusieron de acuerdo sobre el régimen aplicable a los gastos de transporte de personas.²⁵

78. Así pues, el contenido de la facultad de los Estados miembros establecida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, consiste en que los Estados miembros pueden mantener provisionalmente las exclusiones de la deducción en relación con determinadas clases de gastos —en particular los comprendidos en las disposiciones que el Consejo debe adoptar con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero.

79. En consecuencia, estimo, al igual que la Comisión y Uusikaupunki, que la «exclusión de la deducción» a que se refiere esta disposición carece de pertinencia en el presente asunto y, por tanto, no puede justificar una exclusión de la deducción de esta clase. En efecto, de conformidad con la AVL, las inversiones inmobiliarias y los gastos de construcción y adquisición relativos a un inmueble no son en principio clases de gastos que no puedan deducirse. El artículo 102, apartado 1, párrafo primero, de la AVL prevé la posibilidad de deducir inversiones relativas a inmuebles con la condición de que la adquisición se efectúe para las necesidades de una actividad económica sujeta a gravamen y en una fecha en que se ejerza tal actividad. La exclusión total afecta en el presente asunto únicamente al IVA soportado antes de la presentación de la solicitud, siempre que la solicitud de tributación no se presente en un plazo de seis meses contados a partir de la puesta en servicio del inmueble. Así pues, se está en presencia primordialmente, como se desprende de mis observaciones sobre las tres primeras cuestiones prejudiciales, de la norma relativa a la regularización en el sentido del artículo 20 de la Sexta Directiva y no de la norma relativa a la deducción del IVA como tal prevista en el artículo 17 de esta Directiva.

80. En mi opinión, pues, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que concede a sus sujetos pasivos el derecho a optar por una tributación del uso de un bien inmueble puede

24 — Véanse a tal respecto las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 13 de noviembre de 1997 en el asunto en el que recayó la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia, antes citada en la nota 23, punto 12.

25 — Véase la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia, antes citada en la nota 23, apartado 19.

excluir por completo la deducción del IVA soportado por inversiones en bienes inmuebles antes de la solicitud de tratar el arrendamiento del inmueble como una operación gravada si tal solicitud no se presenta en un plazo de seis meses.

82. La *Comisión* no advierte ninguna razón para limitar la eficacia temporal de la sentencia. Ahora bien, confirma que la normativa finlandesa fue objeto de debate en dos reuniones celebradas en 1995. Cuanto menos varios Estados miembros manifestaron en esta reunión sus dudas sobre la compatibilidad de la normativa finlandesa en materia de deducciones por bienes de inversión. El Gobierno finlandés tenía conocimiento de que la Comisión no consideraba que la normativa finlandesa fuera conforme con la Sexta Directiva.

VIII. Sobre la restricción de los efectos temporales de la sentencia

A. Principales alegaciones de las partes

81. El *Gobierno finlandés* solicita al Tribunal de Justicia, para el caso de que éste no siga sus tesis, que limite la eficacia temporal de la sentencia al período posterior a la fecha en que se haya dictado. Invoca el carácter equívoco de las disposiciones controvertidas y las dificultades prácticas que entrañaría una aplicación retroactiva. El Gobierno finlandés declaró, en particular durante la vista, que su actuación había sido de buena fe. A tal respecto, observó que, en 1995, la normativa finlandesa fue discutida en el marco de reuniones del comité del IVA, y ni la Comisión ni los demás Estados miembros formularon objeciones a la misma.

B. *Apreciación*

83. En primer lugar, ha de señalarse que, según reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa 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 ha sido interpretada 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 jurisdic-

diccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.²⁶

la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión.²⁸

84. Según reiterada jurisprudencia, sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición que haya interpretado con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe.²⁷

86. La introducción de una limitación temporal por el Tribunal de Justicia depende, pues, de la verificación de la existencia de repercusiones económicas graves, por un lado, y de la buena fe de los interesados, por otro.²⁹

85. Así pues, el Tribunal de justicia ha declarado esta limitación únicamente en circunstancias muy determinadas, cuando, por una parte, existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y, por otra parte, era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a

87. En el presente asunto procede señalar que el Gobierno finlandés ha invocado –únicamente– dificultades prácticas con las cuales debe contarse cuando los efectos de las sentencias no se limitan temporalmente, sin acreditar más detalladamente que la sentencia daría lugar a repercusiones económicas graves.

88. Además, a la vista del carácter excepcional que debería caracterizar el uso de la posibilidad de una limitación temporal de los efectos de una sentencia por el Tribunal de Justicia, consideraría muy generoso, habida cuenta de los vagos puntos de apoyo que

26 — Véanse, entre otras, mis conclusiones presentadas el 8 de julio de 2004 en los asuntos en los que recayó la sentencia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131), punto 60 y apartado 41 de la sentencia, así como las sentencias de 11 de agosto de 1995, Roders y otros (asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229), apartado 42, y de 3 de octubre de 2002, Barreira Pérez (C-347/00, Rec. p. I-8191), apartado 44.

27 — Véanse, entre otras, las sentencias de 23 de mayo de 2000, Buchner y otros (C-104/98, Rec. p. I-3625), apartado 39, y Barreira Pérez, antes citada en la nota 26, apartado 45.

28 — Sentencias de 20 de septiembre de 2001, Rudy Grzelczyk (C-184/99, Rec. p. I-6193), apartado 53, y de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 69.

29 — Véase, en este sentido, la sentencia de 13 de diciembre de 2001, Heiniger (C-481/99, Rec. p. I-9945), apartado 52.

concurrer en el presente asunto, reconocer la buena fe del Gobierno finlandés.

89. Ni la información parcialmente contradictoria de la Comisión ni las alegaciones del Gobierno finlandés, que no sirven para aclarar tales contradicciones, permiten afirmar con seguridad a qué conclusiones condujeron las deliberaciones en el seno del comité del IVA. El acta aportada por la Comisión previa solicitud tampoco sirve de ayuda. Sólo cabe afirmar con cierta seguridad que tuvo lugar un debate sobre la normativa finlandesa controvertida y que determinados Estados miembros manifestaron abiertamente sus objeciones. Ello puede deberse en buena medida al carácter «abierto» de estas reuniones, en las que, según la Comisión, se examinan libremente diversos temas. Ahora bien, a mi juicio, se hace necesaria una circunstancia más clara que la no manifestación expresa de objeciones de la Comisión o de otros Estados miembros en tales debates para fundamentar la buena fe de un Gobierno en la conformidad con el Derecho comunitario de sus disposiciones nacionales. En otro caso, se generaría un importante factor de inseguridad en relación con los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia y éste supeditaría dichos efectos a circunstancias de muy difícil averiguación o comprobación en la práctica.

90. El presente asunto debe distinguirse del que trató el Abogado General Jacobs en sus

conclusiones presentadas en el asunto Banca Popolare di Cremona, en el que la buena fe del Estado miembro se fundamentó, en particular, en un escrito formulado en términos inequívocos y firmado por un Director General competente de la Comisión.³⁰

91. Por las razones que preceden, en el presente asunto no concurre, a mi juicio, ningún motivo para limitar temporalmente los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia.³¹

IX. Decisión sobre las costas

92. Los gastos efectuados por los Gobiernos finlandés e italiano y por la Comisión 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.

30 — Conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs el 17 de marzo de 2005 en el asunto Banca Popolare di Cremona (C-475/03, aún no publicadas en la Recopilación), punto 80.

31 — No hay aquí tampoco motivo alguno para pronunciarse sobre la cuestión de determinar qué fecha sería la adecuada como límite para ese efecto temporal, cuestión que examinó el Abogado General Jacobs en sus conclusiones presentadas en el asunto C-475/03, citado en la nota 30.

X. Conclusión

93. A la vista de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del modo siguiente:

- «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 esta disposición obliga a los Estados miembros a prever la regularización de las deducciones por bienes de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo artículo.

- 2) El artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la regularización debe aplicarse también en un caso en el que un bien de inversión —en el presente asunto, un bien inmueble— se ha afectado en un primer momento a una actividad exenta que no da derecho a deducción y posteriormente se utiliza para una actividad gravada con el IVA.

- 3) Los artículos 13, parte C, párrafo segundo, y 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que concede a sus sujetos pasivos el derecho a optar por una tributación del uso de un bien inmueble puede excluir por completo la deducción del IVA soportado por inversiones en bienes inmuebles antes de la solicitud de tratar el arrendamiento del inmueble como una operación gravada si tal solicitud no se presenta en un plazo de seis meses contados a partir de la puesta en servicio del inmueble.»