

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

■ **Asunto:** C-184/04

■ **Partes:** Uudenkaupungin kaupunki

■ **Síntesis:** IVA – Deducción del impuesto soportado – Bienes de inversión – Bienes inmuebles – Regularización de las deducciones

I. Comentario

El Tribunal examina en este caso la adecuación a la Sexta Directiva de la norma del IVA finlandesa que impide la deducción del IVA soportado por la adquisición de un bien de inversión derivado de la regularización del bien. Por lo que la verdadera importancia de esta Sentencia es el carácter esencial que tiene en el sistema de IVA el sistema de regularización de deducciones, y establece los límites en los que los Estados miembros deben trasponer dicha institución a su derecho interno.

Por ello el Tribunal parte en su análisis de que 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.

Lo que se trasluce en que se puede acoger a dicho sistema un sujeto pasivo que posea un bien cuya utilización no da derecho a deducción pero que se destina posteriormente a un uso que sí da derecho a ella. Derivado de esto, el Tribunal establece que los Estados miembros tienen la obligación de regular el sistema de regularización de las deducciones.

Consecuentemente con ello en la segunda cuestión el Tribunal determina que el sistema de regularización de las deducciones es específicamente aplicable cuando se trata de un bien que inicialmente 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. Esto no deja de ser coherente con el principio de neutralidad, ya que de esta manera se consagra el derecho a deducir la partida de IVA correcta de acuerdo con el IVA repercutido por la entidad.

Como corolario de esta línea argumental el Tribunal consagra la idea de que los Estados miembros no pueden limitar el ejercicio de este sistema de regularización mediante la introducción de medidas procedimentales que impidan el ejercicio del derecho a la deducción, como en este caso es la introducción por Finlandia del derecho de opción en el plazo de seis meses desde la adquisición del bien.

Finalmente reseñar que en esta Sentencia el Tribunal vuelve a rechazar la limitación temporal de sus sentencias para supuestos en que un Estado Miembro haya incumplido un mandato de una norma comunitaria.

2. Antecedentes

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.

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.

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.

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.

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).

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.

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.

En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 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?

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la Sentencia

Sobre la primera cuestión

Señala el Tribunal 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.

Continuando que 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.

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.

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.

Habida cuenta de las consideraciones precedentes, el Tribunal procede a 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

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

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.

Por último, el Tribunal señala 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.

Por lo que el Tribunal responde 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

El Tribunal señala que 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 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.

Compete a 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.

Por lo que el Tribunal procede a 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

Señala el Tribunal que 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).

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.

Por lo que el Tribunal procede a 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.

... ○ ...