

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 14 de septiembre de 2006

■ **Asunto:** C-228/05

■ **Partes:** Stradasfalti Srl y Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 17, apartado 7, y 29 – Derecho a la deducción del IVA soportado»

I. Comentario

Para cumplir con la obligación de consulta establecida en el artículo 29 de la misma Directiva, el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva impone a los Estados miembros, el deber de informar al Comité consultivo del IVA de que pretenden adoptar una medida nacional que establece una excepción al régimen general de deducciones, proporcionando información suficiente. El Tribunal de Luxemburgo diferencia expresamente este procedimiento, en atención a su objeto, del procedimiento de autorización regulado en el artículo 27 de la misma Directiva.

En consecuencia, no cabe excluir bienes del régimen de deducciones sin consulta previa a este Comité. Además, las medidas de exclusión deben estar limitadas temporalmente. Si no se ha establecido la exclusión en estas condiciones, las autoridades fiscales nacionales no podrán negar a un sujeto pasivo la deducción del IVA. De haberse aplicado en tal caso una excepción al principio del derecho a deducir, el sujeto pasivo debe poder recalcular su deuda, en la medida en que haya usado los bienes y servicios para las necesidades de las operaciones gravadas.

En virtud del principio general de seguridad jurídica, el Tribunal podría limitar la posible invocación por los interesados de esta disposición para cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Sin embargo, al conocer el Gobierno italiano que la medida ha de ser necesariamente temporal, desaparece la buena fe. E incluso el Tribunal le reprocha que no demuestre la fiabilidad de los cálculos en que basa el riesgo de que la sentencia tenga importantes consecuencias económicas.

2. Antecedentes

Stradasfalti es una sociedad italiana de responsabilidad limitada que opera en el sector de la construcción de carreteras. Dispone de vehículos de empresa, cuya compra, uso, mantenimiento y abastecimiento de carburante no pudieron acogerse a la deducibilidad del IVA. Considerando que la legislación italiana era incompatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva solicitó el reembolso de aproximadamente 31.340 euros en concepto de devolución del IVA pagado indebidamente. La Agenzia delle Entrate – Ufficio

di Trento denegó esta solicitud y Stradasfalti interpuso una demanda ante la Commissione tributaria di primo grado di Trento.

3. Cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial es planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Commissione tributaria di primo grado di Trento, en los siguientes términos:

- 1) El artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva [...], en relación con el apartado 2 del mismo artículo, ¿debe interpretarse en el sentido de que:
 - a) Dicho artículo se opone a que se considere que la mera notificación por parte de un Estado miembro de la adopción de una disposición legislativa nacional, como la contenida en el actual artículo 19 bis, apartado 1, letras c) y d), del Decreto del Presidente de la República n° 633/72 y de sus sucesivas prórrogas, que limita el derecho a la deducción del IVA relativo al uso y mantenimiento de los bienes a los que se refiere el artículo 17, apartado 2, constituye una “consulta al Comité IVA” en el sentido del artículo 29 de la mencionada Directiva, porque el Comité IVA sólo ha tomado conocimiento de dicha notificación?
 - b) Dicho artículo, ¿se opone asimismo a que tenga la consideración de medida comprendida en su ámbito de aplicación cualquier limitación del derecho a acogerse a la deducción del IVA relativo a la compra, uso y mantenimiento de los bienes mencionados en la letra a) que se haya adoptado antes de haber consultado al Comité IVA y que se haya mantenido vigente en virtud de numerosas prórrogas legislativas, repetidas en cadena y sin solución de continuidad desde hace más de 25 años?
 - c) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, letra b), se pide al Tribunal de Justicia que indique los criterios conforme a los cuales se puede determinar la eventual duración máxima de las prórrogas, en relación con los motivos coyunturales contemplados en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva; o bien, que precise si el hecho de que las excepciones (repetidas en el tiempo) no tengan carácter temporal confiere al contribuyente el derecho a acogerse a la deducción.
- 2) En caso de que no se cumplan los requisitos y condiciones del procedimiento establecido en el artículo 17, apartado 7, antes mencionado, se pide al Tribunal de Justicia que aclare si el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una disposición legislativa nacional o una práctica administrativa seguida por un Estado miembro tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva (1 de enero de 1979, por lo que se refiere a Italia) pueda limitar la deducción del IVA relativo a la compra, uso y mantenimiento de determinados automóviles, de manera objetiva y sin limitación en el tiempo.»

4. Fallo

El artículo 17, apartado 7, primera frase, 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, impone a los Estados miembros, para cumplir con la obligación formal de consulta establecida en el artículo 29 de la misma Directiva, el deber de informar al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en este artículo de que pretenden adoptar una medida nacional que establece una excepción al régimen general de deducciones del impuesto sobre el valor añadido y de proporcionar a este Comité suficiente información para que pueda examinar la medida con todo conocimiento de causa.

El artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro excluir bienes del régimen de deducciones del impuesto sobre el valor añadido sin consulta previa al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido establecido en el artículo 29 de dicha Directiva. Esa disposición tampoco autoriza a un Estado miembro a adoptar medidas que excluyan bienes del régimen de deducciones de este impuesto que no contengan indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o que formen parte de un conjunto de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

A no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con el artículo 17, apartado 7, de la Directiva 77/388, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido enunciado en el artículo 17, apartado 1, de dicha Directiva. El sujeto pasivo al que se haya aplicado esta excepción debe poder recalcular su deuda del impuesto sobre el valor añadido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388, en la medida en que se hayan utilizado los bienes y servicios para las necesidades de las operaciones gravadas.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión, letra a)

30 La obligación de consultar al Comité IVA carecería de sentido si los Estados miembros se limitaran a notificarle la excepción nacional que pretenden adoptar sin acompañar dicha notificación de la más mínima explicación sobre la naturaleza y el alcance de dicha excepción. El Comité IVA debe estar en condiciones de deliberar válidamente sobre la medida que se le someta. Por consiguiente, la obligación formal prevista en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva supone que los Estados miembros deben informar a este Comité de que pretenden adoptar una excepción y deben proporcionarle suficiente información para que pueda examinar dicha excepción con todo conocimiento de causa.

- 31 En cambio, el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva no prevé ninguna obligación en cuanto al resultado de la consulta al Comité IVA y, en particular, no obliga a este Comité a pronunciarse a favor o en contra de la medida nacional por la que se establece la excepción. En consecuencia, nada impide que el Comité IVA se limite a tomar conocimiento de la medida que se le notifique.

Sobre la primera cuestión, letras b) y c), primera parte

– Sobre la admisibilidad de las cuestiones

- 48 En el caso de autos, de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia se desprende que, si bien es cierto que el litigio principal sólo se refiere al IVA abonado durante los años 2000 a 2004, años respecto a los cuales, según el Gobierno italiano, se presentaron las solicitudes de consulta al Comité IVA antes de la adopción de la medida nacional de prórroga, no lo es menos que, en realidad, ésta entró en vigor con anterioridad a este período y que viene siendo prorrogada sistemáticamente desde hace muchos años. Por consiguiente, no parece que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no guarde relación alguna con el objeto del litigio o que trate un problema de naturaleza hipotética.

– Sobre el fondo

- 50 En lo que se refiere a la primera cuestión, letra b), relativa a si el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a excluir bienes del régimen de deducción del IVA sin consulta previa al Comité IVA, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, como se ha señalado en el apartado 29 *supra*, que la consulta a este Comité es un requisito previo a la adopción de cualquier medida basada en dicha disposición (véase la sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada, apartados 61 a 63).
- 51 En contra de lo que sostiene el Gobierno italiano, la respuesta a esta cuestión no puede deducirse de la solución aportada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Sudholz*, antes citada. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, concretamente, que el artículo 27 de la Sexta Directiva no imponía al Consejo la obligación de autorizar, con carácter previo, las medidas especiales de inaplicación que adoptaban los Estados miembros. Sin embargo, el procedimiento de consulta previsto en el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva, disposición controvertida en el presente asunto, no tiene el mismo objeto que el procedimiento de autorización regulado en el artículo 27 de la misma Directiva. Por consiguiente, el Gobierno italiano no tiene razón cuando sostiene que de la sentencia *Sudholz*, antes citada, se desprende que en el caso de autos debe descartarse la solución ya aportada por el Tribunal de Justicia en su sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada.
- 52 En cuanto a la primera cuestión, letra c), primera parte, relativa a si el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva permite a un Estado miembro excluir bienes del régimen de deducción del IVA por tiempo indefinido, procede recordar que este artículo auto-

riza a los Estados miembros a excluir bienes del régimen de deducciones «por razones coyunturales».

- 53 Esta disposición autoriza pues a un Estado miembro a adoptar medidas de carácter temporal para remediar las consecuencias de una situación coyuntural que atraviesa su economía en un momento dado. Por consiguiente, la aplicación de las medidas contempladas en la referida disposición debe limitarse en el tiempo y, por definición, éstas no pueden ser estructurales.

Sobre la primera cuestión, letra c), segunda parte, y sobre la segunda cuestión

– Sobre el fondo

- 66 En virtud del deber general consagrado por el artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CE (actualmente artículo 249 CE, párrafo tercero), los Estados miembros tienen la obligación de cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 33). A no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA enunciado en el artículo 17, apartado 1, de la misma Directiva (véase la sentencia Metropol y Stadler, antes citada, apartado 64).

Sobre la solicitud de limitar en el tiempo los efectos de la sentencia

- 72 Debe destacarse que 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 la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para decidir si procede o no limitar el alcance temporal de una sentencia, es necesario tener en cuenta que, si bien las consecuencias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse hasta el punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometer su aplicación futura por causa de las repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado (sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartados 28 y 30, y de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625, apartado 30).
- 75 En consecuencia, las autoridades italianas no pueden invocar la existencia de relaciones jurídicas establecidas de buena fe para solicitar al Tribunal de Justicia que limite en el tiempo los efectos de su sentencia.
- 76 Además, el Gobierno italiano no ha sido capaz de demostrar la fiabilidad de los cálculos que le llevaron a sostener ante el Tribunal de Justicia que existe el riesgo de que la presente sentencia, de no limitarse sus efectos en el tiempo, tenga importantes consecuencias económicas.