

UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado. Miembro de la AEDAF

Sentencia 8 enero de 2002

■ **Asunto:** C-409/99

■ **Partes:** Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH /

Finanzlandesdirektion für Steiermark

Michael Stadler / Finanzlandesdirektion für Vorarlberg

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartados 6 y 7 – Derecho a la deducción del IVA soportado – Exclusiones previstas por la legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva – Exclusión por razones coyunturales – Consulta al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido prevista en el artículo 29”
(Sala Quinta)

I. Comentario y legislación española.

En esta cuestión prejudicial se plantearon DOS CUESTIONES.

a) Una primera cuestión referente a si se podía mantener o no el derecho a deducción del IVA soportado por la adquisición de vehículos de turismo clasificados como microbuses y que antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva eran deducibles por el derecho austriaco, negándose dicha deducción a partir de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, inclusive de aquellos vehículos que antes gozaban del derecho a deducción del IVA.

A este propósito el Tribunal declaró que era compatible con la Sexta Directiva el mantener el derecho a la deducción del IVA de los vehículos de turismo citados antes de su entrada en vigor; ya que el art. 17.6 de la Sexta Directiva contiene una cláusula de conge-

lación o “standstill” que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA, que eran reconocidas antes de la entrada en vigor de la Directiva.

b) La segunda cuestión que planteaba consistía en interpretar el art. 17.7 en el sentido, de si un Estado miembro podía excluir bienes del derecho a deducción del IVA, sin consulta previa del Comité consultivo del IVA previsto en el art. 29 de la Directiva, al entender que el derecho a la deducción no puede limitarse puesto que este derecho garantiza la neutralidad del IVA y sólo puede limitarse en los supuestos expresamente previstos en la Directiva, con el requisito previo de consultar al Comité del IVA, encargando comprobar si la medida nacional responde al requisito de adopción por razones coyunturales.

Asimismo, el Tribunal declaró que la limitación del derecho a deducir tampoco podría tener carácter indefinido, aunque su finalidad fuera la de consolidar el presupuesto.

1.1. Legislación española.

Como vemos la primera cuestión es de derecho transitorio, y por tanto no afecta a España.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 22 de septiembre de 1999, el Verwaltungsgerichtshof planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 17, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH y la Finanzlandesdirektion für Steiermark, por una parte, y el Sr. Stadler y la Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, por otra, relativos al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por el uso de un vehículo Pontiac TransSport y de un vehículo Fiat Ulysse, respectivamente.

2.2. Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

En sus declaraciones correspondientes a los ejercicios de 1996 y 1997, Metropol solicitó la deducción del IVA soportado por la utilización de un vehículo Pontiac TransSport.

En la liquidación de 27 de abril de 1998, el Finanzamt (administración tributaria) liquidó el IVA correspondiente a 1996 sin deducir el IVA soportado por el empleo de dicho vehículo. No obstante, en la liquidación de 6 de noviembre de 1998, para calcular el IVA correspondiente a 1997, dedujo el IVA soportado por la utilización del mismo vehículo.

Mediante decisión de 9 de julio de 1998, la Finanzlandesdirektion für Steiermark desestimó, por infundado, el recurso de reposición interpuesto por Metropol contra la liquidación de 1996. Consideró que, aunque los vehículos Pontiac TransSport habían sido clasificados efectivamente como “microbuses” y, que por ese motivo, habían podido acogerse a la deducción del IVA antes de la entrada en vigor del Reglamento de 1996, era indiscuti-

ble que dichos vehículos no estaban incluidos en el concepto de “autobuses pequeños” descrito en el citado Reglamento. Por consiguiente, considerados desde el 15 de febrero de 1996 como vehículos de turismo, en lo sucesivo estaban excluidos del derecho de deducción. Según la Finanzlandesdirektion für Steiermark, la nueva situación jurídica era compatible con el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, porque la definición contenida en el Reglamento de 1996 se basaba en la jurisprudencia del Verwaltungsgerichtshof anterior a 1995. El mencionado Reglamento se limitó a corregir una práctica administrativa demasiado liberal.

Mediante decisión de 21 de diciembre de 1998, la Finanzlandesdirektion für Steiermark anuló de oficio la liquidación de 1997 en ejercicio de sus competencias de control, debido a que la deducción de que se trata se había concedido vulnerando la normativa aplicable.

Metropol interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof contra las decisiones de la Finanzlandesdirektion für Steiermark de 9 de julio y de 21 de diciembre de 1998.

En sus declaraciones correspondientes al ejercicio de 1996, el Sr. Stadler solicitó la deducción del IVA soportado por la utilización de un vehículo Fiat Ulysse. Alegaba que las restricciones al derecho a la deducción del IVA soportado por la utilización de microbuses, introducidas por las medidas de rigor presupuestario en 1996, eran contrarias a la Sexta Directiva.

En la liquidación de 1 de diciembre de 1997, el Finanzamt denegó la deducción del IVA soportado por la utilización del vehículo Fiat Ulysse del Sr. Stadler.

Mediante decisión de 8 de marzo de 1999, la Finanzlandesdirektion für Voralberg desestimó el recurso de reposición interpuesto por el Sr. Stadler contra dicha liquidación.

El Sr. Stadler interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof contra esta decisión.

El Verwaltungsgerichtshof señala que, desde el 1 de enero de 1978, el derecho a deducir el IVA pagado por la compra, el alquiler y la explotación de vehículos de turismo, automóviles de tipo familiar y motocicletas está, en principio, excluido en Austria.

Sin embargo, del artículo 12, apartado 2, punto 2, letra c), de la UstG 1972, aplicable hasta el 31 de diciembre de 1994 y del artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la Ustg 1994, que la sustituyó desde el 1 de enero de 1995, no se puede deducir ni una definición de los conceptos de vehículos de turismo y automóviles de tipo familiar; ni una distinción entre esta categoría y la de los camiones y microbuses, que sí da derecho a la deducción del IVA.

En su circular de 1987, dirigida a la administración tributaria, el Ministro federal de Hacienda precisó los criterios que permiten distinguir un microbús de un vehículo de turismo. Dicha circular, vinculante para las autoridades públicas en su condición de instrucción ministerial, sirvió de base jurídica a una práctica administrativa consolidada. Si un vehículo respondía a la definición de microbús que figuraba en la circular de 1987 y se utilizaba predominantemente para los fines de la empresa, en la práctica, la administración tributaria concedía sistemáticamente la deducción del IVA soportado por el uso de ese vehículo.

Según el Verwaltungsgerichtshof, siguiendo dicha práctica administrativa, la deducción del IVA soportado por el uso de los vehículos Pontiac TransSport y Fiat Ulysse, considerados microbuses, se admitió hasta el 15 de febrero de 1996. A partir de esa fecha, la excluyó el Reglamento de 1996, que fija las características de los microbuses de forma más estricta que la práctica administrativa anterior.

En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro excluya, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, los gastos correspondientes a determinados vehículos del derecho a la deducción del IVA, mientras que, en el momento de la entrada en vigor de la mencionada Directiva, tales gastos daban derecho a deducir el IVA con arreglo a una práctica consolidada de las autoridades públicas de dicho Estado, basada en una circular ministerial.

A este respecto, por un lado, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de congelación (o de “standstill”) que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (sentencia Ampafrance y Sanofi, antes citada, apartado 5). El objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA.

Habida cuenta de este objetivo propio, el concepto de “legislación nacional”, en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no se refiere únicamente a los actos legislativos propiamente dichos, sino también a los actos administrativos así como a la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión.

Por otro lado, cuando, en un Estado miembro, la deducción del IVA soportado por ciertos vehículos se admitía en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, debe observarse que la adopción posterior de una normativa nacional por la que se excluyen dichos vehículos del derecho a la deducción del IVA tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes.

3.2. Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, que se divide en dos partes, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro, excluir bienes del régimen de deducciones del IVA

- sin consulta previa al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "Comité IVA") prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, e
- indefinidamente, con la finalidad de consolidar su presupuesto.

El derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva.

De ello se deduce que las disposiciones que establecen excepciones al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de dicho impuesto, se han de interpretar estrictamente.

Por lo que se refiere a la primera parte de la segunda cuestión prejudicial, debe observarse que el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva prevé uno de los procedimientos de autorización de excepciones que contiene la Directiva, reconociendo a los Estados miembros la facultad de excluir bienes del régimen de deducciones "sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29".

La consulta permite a la Comisión y a los demás Estados miembros controlar el uso que hace un Estado miembro de la posibilidad de no aplicar el régimen general de las deducciones del IVA, comprobando, en particular, si la medida nacional en cuestión responde al requisito de adopción por razones coyunturales.

El artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva establece así una obligación formal que los Estados miembros deben observar para poder invocar la excepción que contiene.

Así pues, la consulta al Comité IVA aparece como un requisito previo a la adopción de cualquier medida basada en dicha disposición.

En virtud del deber general consagrado por el artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CE, 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. A no ser que se haya establecido una excepción al régimen de deducciones de conformidad con el artículo 17, apartado 7, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una disposición contraria al principio del derecho a la deducción del IVA enunciado en el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, la sentencia Lennartz, antes citada.

En los asuntos principales, consta que las autoridades austriacas no consultaron al Comité IVA antes de adoptar el Reglamento de 1996, en contra de lo que exige el artículo 17,

apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, el Gobierno austriaco no puede invocar el referido Reglamento en perjuicio de los sujetos pasivos.

Por lo que se refiere a la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial, ha de recordarse que el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a excluir bienes del régimen de deducciones "por razones coyunturales".

De ello se deduce que el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva no permite a un Estado miembro adoptar medidas que excluyan bienes del régimen de deducciones del IVA que no contengan indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o formen parte de un paquete de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

"1) El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, 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, se opone a que un Estado miembro excluya, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva 77/388, los gastos correspondientes a determinados vehículos del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido, mientras que, en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva, tales gastos daban derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido con arreglo a una práctica consolidada de las autoridades públicas de dicho Estado, basada en una circular ministerial.

2) El artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta 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 previsto en el artículo 29 de la misma Directiva. Dicha disposición tampoco autoriza a un Estado miembro a adoptar medidas que excluyan bienes del régimen de deducciones del impuesto sobre el valor añadido y que no contengan indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o formen parte de un paquete de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública."

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 4 de octubre de 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

"Respecto a la primera cuestión: Con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, 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, un Estado

miembro no está facultado, tras la entrada en vigor de dicha Directiva, para excluir a determinados vehículos del derecho a deducir el IVA, si tal deducción era conforme, en el momento de la entrada en vigor de la Directiva, con una práctica administrativa nacional consolidada.

Respecto a la segunda cuestión: El artículo 17, apartado 7, de la Directiva no permite establecer exclusiones del derecho a deducir el IVA por razones coyunturales sin consultar previamente al Comité previsto en el artículo 29 de la Directiva. Además, la limitación establecida en el artículo 17, apartado 7, según la cual sólo caben exclusiones por razones coyunturales, implica que dichas exclusiones deben aplicarse, en principio, por tiempo determinado y, en cualquier caso, no pueden tener carácter estructural."