

Arrêt de la Cour  
Asunto C-17/01

Finanzamt Sulingen

contra

Walter Sudholz

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 3 de la Decisión 2000/186/CE – Limitación global del derecho a deducir el IVA que grava los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales – Autorización con efecto retroactivo de una medida tributaria nacional»

Sumario de la sentencia

*Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Deducción del impuesto soportado – Medidas especiales de inaplicación – Decisión 2000/186/CE, por la que se autoriza una limitación global del derecho a deducción – Irregularidad del procedimiento de adopción o incumplimiento de los requisitos materiales – Inexistencia – Aplicación retroactiva – Violación del principio de confianza legítima*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 27; Decisión 2000/186/CE del Consejo, arts. 2 y 3)*

La Decisión 2000/186, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, adoptada sobre la base del artículo 27 de dicha Directiva, tiene por objeto, en particular, limitar al 50 % el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que grava el conjunto de los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales.

El hecho de que esta Decisión sea posterior a la adopción de medidas de inaplicación por las autoridades alemanas de que la República Federal de Alemania no haya publicado su solicitud de autorización para establecer dichas medidas y de que el Consejo haya deducido del tenor de dicha solicitud de autorización que el objetivo perseguido era la simplificación de la percepción del impuesto, sin que dicho objetivo se mencione expresamente en dicha solicitud, no implica que el procedimiento seguido para la adopción de la Decisión sea irregular.

Por otra parte, el artículo 2 de dicha Decisión, que autoriza una limitación global del importe de la deducción autorizada, fijada en el 50 % del importe del impuesto sobre el valor añadido soportado, cumple los requisitos materiales previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. En particular, el Consejo pudo estimar que dicha limitación constituía un medio necesario y apropiado para luchar contra el fraude y la evasión fiscal y para simplificar la percepción del impuesto sobre el valor añadido.

Por el contrario, en la medida en que prevé la aplicación retroactiva de la autorización concedida por el Consejo a la República Federal de Alemania, el artículo 3 de la Decisión 2000/186 vulnera el principio de protección de la confianza legítima y, por tanto, no es válido. En efecto, dicha

disposición autoriza el establecimiento de una medida nacional de inaplicación, que prevé un límite a la deducción del impuesto antes de que dicha medida haya sido autorizada por el Consejo, en un momento en que los interesados podían seguir creyendo legítimamente que se aplicaba el principio de deducción total del impuesto.

(véanse los apartados 23, 25, 30, 31, 39 a 41, 43, 60 y 70 y los puntos 1 a 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)  
de 29 de abril de 2004(1)

«Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 3 de la Decisión 2000/186/CE – Limitación global del derecho a deducir el IVA que grava los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales – Autorización con efecto retroactivo de una medida tributaria nacional»

En el asunto C-17/01,  
que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Finanzamt Sulingen**

y

**Walter Sudholz,**

una decisión prejudicial sobre la validez de los artículos 2 y 3 de la Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Directiva 77/388/CEE, 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 59, p. 12),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),,

integrado por el Sr. P. Jann, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. C.W.A. Timmermans y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

– en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing, asistido por el Sr. J. Sedemund, Rechtsanwalt;

– en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. H.G. Sevenster, en calidad de agente;

– en nombre del Consejo de la Unión Europea, por el Sr. K. Borchers y la Sra. A.-M. Colaert, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

oídas las observaciones orales del Gobierno alemán, representado por el Sr. W.-D. Plessing, asistido por el Sr. T. Lübbig, Rechtsanwalt; del Consejo, representado por el Sr. K. Borchers y la Sra. A.-M. Colaert, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, expuestas en la vista de 10 de julio de 2002;

visto el auto de reapertura de la fase oral de 12 de diciembre de 2002;  
oídas las observaciones orales del Gobierno alemán, representado por el Sr. W.-D. Plessing, asistido por el Sr. T. Lübbig; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. K.P.E. Lasok, QC; del Consejo, representado por el Sr. K. Borchers y la Sra. A.-M. Colaert, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, expuestas en la vista de 30 de enero de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de octubre de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2003;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Mediante resolución de 30 de noviembre de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de enero de 2001, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la validez de los artículos 2 y 3 de la Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Directiva 77/388/CEE, 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 59, p. 12).

2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Finanzamt Sulingen (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Sudholz acerca del importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») relativo a la compra por éste de un vehículo de turismo utilizado en parte con fines profesionales y en parte con fines privados.

### Marco jurídico

#### *Normativa comunitaria*

**3 A tenor del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ? Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»):**

**«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:**

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

**4 El artículo 27, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva, dispone:**

**«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final.**

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.»

5 El 28 de febrero de 2002, el Consejo adoptó la Decisión 2000/186 por la que se autorizó a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Sexta Directiva.

6 Los puntos 5 y 9 de la exposición de motivos de la Decisión 2001/186 prevén:

«(5) la segunda medida [de inaplicación] tiene por objeto por una parte limitar el derecho a la deducción del IVA del sujeto pasivo previsto por el apartado 2 del artículo 17 [de la Sexta Directiva] al 50 % del conjunto de los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales y, por otra parte, no percibir el IVA debido por la utilización con fines privados de los vehículos de turismo; esta limitación del derecho a deducción del IVA del sujeto pasivo se justifica por la dificultad probada de controlar con precisión el desglose entre la parte profesional y la parte privada de los gastos para este tipo de bienes, dificultad que entraña riesgos de fraude o abuso; además, ese tipo de medida permitirá un sistema de imposición más simplificado para los vehículos de uso privado.

[...]

(9) Conviene, por lo tanto, limitar la duración de la presente autorización de las medidas de inaplicación hasta la fecha de entrada en vigor de la Directiva propuesta antes citada y a más tardar hasta el 31 de diciembre de 2002 en el caso de que dicha Directiva no entrara en vigor antes de esa fecha; [...]

7 A tenor del artículo 2 de la Decisión 2001/186:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, modificado por el artículo 28 *septies* de dicha Directiva, y lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la misma Directiva, se autoriza a la República Federal de Alemania a limitar al 50 % el derecho a deducir el IVA que grava el conjunto de los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales y a no asimilar a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la utilización para necesidades privadas de un vehículo automóvil destinado a la empresa del sujeto pasivo. Las disposiciones del párrafo primero no se aplicarán cuando el vehículo constituya un activo corriente del sujeto pasivo ni cuando ese vehículo se utilice hasta un máximo del 5 % con fines privados.

8 El artículo 3, párrafo primero, de la Decisión 2001/186 precisa:

«La presente Decisión se aplicará a partir del 1 de abril de 1999.»

*Normativa nacional*

9 El artículo 15, apartado 1, letra b), de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley de 1999 relativa del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), establece:

«Las cuotas ya ingresadas correspondientes a la adquisición o fabricación, la importación, la compra en un país de la Comunidad, el alquiler o la explotación de vehículos en el sentido del artículo 1, letra b), apartado 2, que también se utilicen para las necesidades privadas del empresario o para otros fines ajenos a la empresa, únicamente se podrán deducir hasta un máximo del 50 %.»

10 El Bundesfinanzhof precisa que el concepto «vehículos» a efectos del artículo 1, letra b), apartado 2, de la UStG incluye los vehículos de turismo.

11 El artículo 27, apartado 3, de la UStG dispone:

«Los apartados 1, letra b), y [...] del artículo 15 de la UStG se aplicarán por primera vez a los vehículos adquiridos o producidos, importados, comprados o alquilados en un país comunitario con posterioridad al 31 de marzo de 1999.»

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**12 El Sr. Sudholz gestiona una empresa de pintura. En abril de 1999 adquirió un vehículo de turismo al precio de 55.086,21 DEM, al que se añade el importe de 8.813,79 DEM, correspondientes al 16 % de este precio en concepto de IVA. Destinó este vehículo a su empresa y lo utilizó en una proporción del 70 % con fines profesionales y en una proporción del 30 % para fines ajenos a la empresa.**

**13 En su declaración del IVA correspondiente a abril de 1999, el Sr. Sudholz dedujo la totalidad del IVA que había gravado la compra del vehículo y no sólo una parte. A este respecto, consideró que el artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG, disposición según la cuál no se puede deducir más del 50 % de la cuota ya ingresada, infringe el Derecho comunitario. Dicha disposición entró en vigor el 1 de abril de 1999 y es aplicable a los vehículos adquiridos después del 31 de marzo de 1999.**

**14 En su liquidación anticipada del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a abril de 1999, el Finanzamt sólo admitió la deducción del 50 % del IVA soportado.**

**15 El Finanzgericht estimó el recurso que el Sr. Sudholz había interpuesto ante él basándose en que podía invocar la norma más favorable contenida en el artículo 17 de la Sexta Directiva. En su opinión, este artículo permitía al sujeto pasivo deducir del impuesto por él devengado la totalidad del impuesto que hubiera gravado los gastos correspondientes a sus operaciones imponibles.**

**16 El Finanzamt interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, basándose en el artículo 2 de la Decisión 2000/186.**

**17 El Bundesfinanzhof señaló que el Sr. Sudholz utilizó el vehículo controvertido para las necesidades de su empresa en una proporción del 70 %. Al haberlo adquirido después del 31 de marzo de 1999, este vehículo estaba comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG, disposición adoptada conforme a la Decisión 2000/186 y, en consecuencia, únicamente podía dar lugar a una deducción del 50 % del IVA que hubiera gravado su compra.**

**18 Dado que, no obstante, albergaba dudas sobre la conformidad de la Decisión 2000/186 con el Derecho comunitario, el Bundesfinanzhof suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:**

**«1) Es inválido el artículo 2 de la Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 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, en la medida en que el procedimiento previo a la adopción de la Decisión no cumple los requisitos del artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE?**

**2) ¿Es válido el artículo 3, apartado 1, de la Decisión 2000/186/CE, el cual dispone que la Decisión tiene efecto retroactivo a 1 de abril de 1999?**

**3) ¿Cumple el artículo 2 de la Decisión 2000/186/CE los requisitos materiales impuestos a tales normas habilitadoras o cabe dudar de la validez de dicho artículo?»**

## **Sobre la primera cuestión**

**19 Mediante su primera cuestión, el Bundesfinanzhof solicita fundamentalmente que se dilucide si la Decisión 2000/186 es inválida debido a la supuesta irregularidad del procedimiento previo a la adopción de esta Decisión.**

**20 Según el órgano jurisdiccional remitente, una primera irregularidad consiste en que la Decisión 2000/186 es posterior a la adopción de las medidas de inaplicación por las autoridades alemanas. Pues bien, dicho órgano jurisdiccional considera que la Decisión adoptada por el Consejo en virtud del artículo 27 de la Sexta Directiva es una decisión de habilitación que debe preceder necesariamente a las medidas nacionales adoptadas al amparo de sus disposiciones.**

21 A este respecto, es preciso señalar que, si bien en la versión alemana de este artículo 27 de la Sexta Directiva se utiliza el verbo «ermächtigen», que significa «habilitar» en español, en la mayor parte de las demás versiones lingüísticas se emplea un término equivalente a «autorizar», que no implica necesariamente la anterioridad de la autorización concedida por el Consejo respecto a las medidas adoptadas por el Estado miembro afectado.

22 Además, es preciso señalar que dicho artículo 27 prevé distintas etapas en el procedimiento que lleva a la adopción de la Decisión por el Consejo y en particular, la información previa de la Comisión por el Estado miembro afectado de su deseo de establecer una medida de inaplicación, pero no señala límite temporal alguno en cuanto a la fecha en que puede adoptarse la Decisión del Consejo.

23 De este modo, procede considerar que el tenor del artículo 27 de la Sexta Directiva no excluye la posibilidad de que la Decisión del Consejo sea adoptada *a posteriori*. El mero hecho de que ésta sea posterior a la medida de inaplicación no implica la invalidez de dicha Decisión.

24 El órgano jurisdiccional remitente hace referencia a una segunda posible irregularidad de la Decisión 2000/186, a saber, el hecho de que la República Federal de Alemania no hubiera publicado su solicitud de autorización.

25 A este respecto, basta señalar que no hay nada en el tenor del artículo 27 de la Sexta Directiva que permita deducir dicha obligación de publicar su solicitud de autorización. Con arreglo a este artículo, el Estado miembro únicamente debe informar a la Comisión, proporcionándole todos los datos que sean oportunos para la ponderación de las medidas previstas, siendo ésta quien debe informar a los demás Estados miembros.

26 El órgano jurisdiccional remitente señala una tercera posible irregularidad de la Decisión 2000/186, que consiste en su motivación errónea. A este respecto, sostiene que el Consejo motivó esta Decisión mencionando, en el punto 5 de su exposición de motivos, que uno de los objetivos del artículo 15, apartado 1, de la UStG era la simplificación del régimen tributario aplicable al uso privado de los vehículos, aunque la República Federal de Alemania no había mencionado expresamente tal objetivo en su solicitud.

27 Es preciso destacar que los objetivos en que se basa la solicitud de autorización para establecer una medida de inaplicación de la Sexta Directiva son importantes. En el artículo 27, apartado 1, de ésta, solamente se prevén dos objetivos, a saber, la simplificación de la percepción del IVA y la lucha contra los fraudes o evasiones fiscales. En cuanto a la simplificación, las medidas adoptadas a tal fin están supeditadas al requisito establecido en el artículo 27, apartado 1, segunda frase, de la Sexta Directiva.

28 Para comprobar si, en la motivación de la Decisión 2000/186, el Consejo no fue más allá de los objetivos enunciados por la República Federal de Alemania en su solicitud, hay que remitirse al tenor de ésta.

29 De la información comunicada por el Gobierno alemán y el Consejo al Tribunal de Justicia resulta que las autoridades alemanas motivaron su solicitud de 11 de noviembre de 1998 indicando que no siempre resultaba fácil determinar qué parte de los gastos del sujeto pasivo correspondía al uso profesional del vehículo y qué parte al uso privado. Además, en su escrito de 19 de febrero de 1999, dichas autoridades completaron su solicitud indicando que los inspectores debían hacer frente a pesadas tareas de verificación y que no podían basarse únicamente en las declaraciones que presentaban los sujetos pasivos en las administraciones fiscales.

30 En estas circunstancias, procede señalar que, del tenor de la solicitud de autorización de las autoridades alemanas, el Consejo pudo deducir acertadamente que el objeto de dicha autorización era, entre otros, simplificar los procedimientos de declaración y verificación del IVA y no solamente luchar contra el fraude y la evasión fiscal. En consecuencia, el Consejo no fue más allá del tenor de dicha solicitud en la motivación de la Decisión 2000/186.

31 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión que el examen del procedimiento seguido para la adopción de la Decisión 2000/186 no ha revelado ninguna irregularidad que pueda afectar a su validez.

#### **Sobre la segunda cuestión**

32 Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta si es válido el artículo 3 de la Decisión 2000/186, que prevé la aplicación retroactiva de la autorización.

33 A este respecto, debe recordarse que el principio de seguridad jurídica se opone, por regla general, a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación. Puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija el fin perseguido y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados (sentencias de 25 de enero de 1979, Racke, 98/78, Rec. p. 69, apartado 20, y de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo, C-110/97, Rec. p. I-8763, apartado 151).

34 Además, según ha declarado en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia, la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables (sentencia de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo, C-301/97, Rec. p. I-8853, apartado 43). Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (véase la sentencia del 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión, 326/85, Rec. p. 5091, apartado 24).

35 Por tanto, es preciso comprobar si la Decisión 2000/186, aplicable a partir del 1 de abril de 1999, es decir, una fecha anterior a la de su publicación, que tuvo lugar el 4 de marzo de 2000, está justificada, sin embargo, por el objetivo que persigue y si se ha respetado la confianza legítima de los interesados.

36 Por lo que se refiere al objetivo de la Decisión 2000/186, de la motivación de ésta no resulta en absoluto que fuera necesario dotar a la autorización de efecto retroactivo.

37 En cuanto a la confianza legítima de los interesados, como el Sr. Sudholz, debe recordarse que, si el sujeto pasivo opta por tratar un bien utilizado al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bien empresarial, el IVA soportado por la adquisición de dicho bien es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (véanse, en particular las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 26, y de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00, Rec. p. I-4101, apartado 41). A falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción, éste debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias Lennartz, antes citada, apartado 27, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 16).

38 Así, mientras no se adoptó una medida nacional de inaplicación autorizada por el Consejo conforme a las disposiciones del artículo 27 de la Sexta Directiva, los interesados, como el Sr. Sudholz, tenían razones para creer que podían deducir la totalidad del impuesto que había gravado la compra de su vehículo de turismo.

39 La medida adoptada por las autoridades alemanas se remonta al 24 de marzo de 1999 y prevé un límite a la deducción del IVA soportado por los vehículos de turismo comprados a partir del 1 de abril de 1999. Sin embargo, consta que el Consejo todavía no había autorizado esta medida en la fecha de su adopción. De lo anterior se deduce que el límite de deducción autorizada previsto por esta medida no era conforme al artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva en la fecha mencionada y que los interesados podían seguir creyendo legítimamente que se aplicaba el principio de deducción total del IVA.

40 Debe observarse que, en la medida en que prevé la aplicación retroactiva del artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG, el artículo 3 de la Decisión 2000/186 autoriza el establecimiento de una normativa nacional que puede menoscabar la confianza legítima de los interesados. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio de

protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho a una deducción que le había sido conferido por la Sexta Directiva (sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 45).

41 En consecuencia, al permitir la aplicación retroactiva del artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG, el artículo 3 de la Decisión 2000/186 vulnera el principio de protección de la confianza legítima y, por tanto, debe declararse su invalidez.

42 El argumento de las autoridades alemanas según el cual el Consejo concedió la autorización extemporáneamente debido al retraso de la Comisión en la gestión de la solicitud presentada por la República Federal de Alemania no puede justificar la retroactividad de la Decisión 2000/186.

43 Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 3 de la Decisión 2000/186 es inválido en la medida en que prevé la aplicación retroactiva de la autorización concedida por el Consejo a la República Federal de Alemania a partir del 1 de abril de 1999.

**Sobre la tercera cuestión**

44 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si la Decisión 2000/186 y, en particular, su artículo 2 incumple los requisitos materiales previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, y si, por esta razón, carece de validez.

45 Dado que la Decisión 2000/186 autoriza una medida de inaplicación del principio general de deducción del IVA, su conformidad con los requisitos previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, es de interpretación estricta (véase, en particular, la sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle, C-63/96, Rec. p. I-2847, apartado 24).

46 Para ello, es preciso verificar si puede considerarse que la limitación global del importe de la deducción autorizada, fijada en el 50 % del importe del IVA soportado, es necesaria y apropiada para la consecución de los objetivos perseguidos por la Decisión 2000/186 y afecta lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 43).

47 En el apartado 30 de la presente sentencia, se ha señalado que, de acuerdo con la solicitud presentada por las autoridades alemanas, los objetivos perseguidos por la Decisión 2000/186 incluían no sólo la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, sino también la simplificación de la percepción del IVA.

48 Según la Comisión, dicha Decisión no es necesaria y apropiada para la consecución del primer objetivo mencionado, a saber, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, y, por consiguiente, no respeta el principio de proporcionalidad en la medida en que un sujeto pasivo –como el Sr. Sudholz– que utiliza su vehículo de turismo con fines profesionales en una proporción del 70 % y puede acreditarlo, sin embargo no está autorizado a deducir más del 50 % del IVA soportado por la compra del vehículo.

49 Refiriéndose al apartado 56 de la sentencia Ampafrance y Sanofi, antes citada, la Comisión sostiene que, en la medida en que, en un caso así, no existe ningún riesgo de fraude o evasión fiscal, limitar el derecho de deducción del sujeto pasivo al 50 % no está justificado por el objetivo de lucha contra tal riesgo. Alega que, por tanto, el límite impuesto es desproporcionado.

50 El asunto que dio lugar a la sentencia Ampafrance y Sanofi, antes citada, trataba sobre el derecho a deducir el IVA en el caso de gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos.

51 Debe ponerse de relieve que, a diferencia de los hechos del litigio principal, la Decisión controvertida en la sentencia Ampafrance y Sanofi, antes citada, se refería a la exclusión total del derecho a la deducción y no a una limitación global de este derecho. Además, el objetivo de esta Decisión sólo incluía la lucha contra el fraude o la evasión fiscal y no la simplificación de la percepción del IVA. Por último, los gastos controvertidos estaban sometidos a un sistema de control efectivo *in situ* o documental en el marco del impuesto

sobre la renta o del impuesto de sociedades, mientras que en el litigio principal, las autoridades alemanas no mencionaron ningún método de control eficaz.

52 Además, es preciso subrayar que, en el apartado 62 de la sentencia Ampafrance y Sanofi, antes citada, el Tribunal de Justicia hace referencia a la cuestión de si podían concebirse otros medios de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, como el establecimiento de un límite a la cuantía de las deducciones autorizadas, sin pronunciarse sobre su validez.

53 Por tanto, en cuanto a la Decisión 2000/186, procede comprobar, en primer lugar, si es válida la limitación global del derecho a la deducción del IVA.

54 A este respecto, es necesario examinar los datos proporcionados por las autoridades alemanas y no discutidos ni por la Comisión ni por el Consejo, a saber, la dificultad del sujeto pasivo para indicar previamente la proporción de uso de su vehículo con fines privados y con fines profesionales, la dificultad de determinar en los controles el uso concreto que se ha hecho del vehículo y el descubrimiento de irregularidades en los controles en casi todos los casos.

55 Estos datos ponen de manifiesto la existencia de un riesgo considerable de fraude o de evasión fiscal. En estas circunstancias, la aplicación de una limitación global al derecho de deducción constituye una medida que permite luchar contra este riesgo facilitando los controles y simplificando el sistema de percepción del IVA.

56 En segundo lugar, hay que examinar la cuestión de si el umbral del 50 % es proporcionado al objetivo perseguido.

57 A este respecto, las autoridades alemanas han indicado que este porcentaje corresponde a la utilización media de los vehículos de que se trata con fines privados. Sostienen que dicho porcentaje también corresponde al que se aplica en otros Estados miembros así como al contemplado por la Comisión en su propuesta de Directiva del Consejo, de 17 de junio de 1998, por la que se modifica la Directiva 77/388 en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (DO C 219, p. 16).

58 Debe señalarse que no se ha negado la realidad de la media relativa a la utilización de los vehículos con fines privados alegada por las autoridades alemanas. Por otra parte, el hecho de que el mismo límite global haya sido adoptado por otros Estados miembros y por la Comisión en dicha propuesta de Directiva contribuye a acreditar la seriedad de dicho límite.

59 Además, dado que la limitación de la deducción al 50 % del IVA soportado constituye una media, el Consejo ha considerado necesario evitar que se aplique a los casos que se encuentren por debajo de cierto nivel de utilización, a saber, cuando el vehículo se utilice hasta un máximo del 5 % con fines privados. La Decisión 2000/186 excluye por tanto la aplicación de dicha limitación a estos casos específicos.

60 A la luz de estas afirmaciones, debe considerarse que el Consejo pudo estimar acertadamente que una medida como la controvertida en el litigio principal, que limita al 50 % el derecho a la deducción del IVA, salvo en los casos específicos determinados en el apartado anterior, constituía un medio necesario y apropiado para luchar contra el fraude y la evasión fiscal y para simplificar la percepción de dicho impuesto.

61 Por tanto, la consecuencia de que ciertas personas que tienen la intención de utilizar su vehículo con fines profesionales en una proporción de más del 50 % no puedan deducir el IVA que gravó la compra de su vehículo en la misma proporción debe considerarse inherente a la medida de simplificación de la percepción del IVA.

62 En efecto, hay que admitir que una medida de simplificación implica, por su propia naturaleza, un enfoque más general que el de la norma a la que sustituye y, por consiguiente, no corresponde necesariamente a la situación exacta de cada sujeto pasivo.

63 Permitir que cada sujeto pasivo que pueda demostrar que utiliza su vehículo con fines profesionales en una proporción de más del 50 % deduzca la misma proporción del IVA que gravó la compra de su vehículo, como sostiene la Comisión, eliminaría los efectos de simplificación que se persiguen. En efecto, este enfoque supondría, respecto al conjunto

de personas que tienen la intención de utilizar su vehículo de esta forma, la reparación de los problemas señalados anteriormente, a saber, la complejidad de la determinación correcta de proporción de utilización privada y profesional de los vehículos, la dificultad de controlar la exactitud de las declaraciones y, en consecuencia, el riesgo de fraude y evasión fiscal.

64 Por tanto, procede considerar que la medida autorizada por la Decisión 2000/186 no es contraria ni a los objetivos ni a los principios de la Sexta Directiva y que respeta el principio de proporcionalidad.

65 En cuanto al requisito concreto recogido en el artículo 27, apartado 1, segunda frase, de la Sexta Directiva, según el cual una medida de simplificación no debe influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final, los Gobiernos alemán y del Reino Unido y el Consejo y la Comisión presentaron observaciones adicionales en la vista que se celebró a raíz de la reapertura de la fase oral.

66 Los Gobiernos alemán y de Reino Unido y el Consejo sostuvieron que este requisito debía examinarse de forma global, y no caso por caso, teniendo en cuenta el total del IVA devengado por los vehículos de turismo utilizados con fines mixtos.

67 Según la Comisión, lo decisivo es saber si hay numerosos casos individuales que conducen a una modificación no desdeñable del IVA devengado en la fase del consumo final, dando lugar a la doble imposición del consumidor final.

68 A este respecto, procede considerar que, al tratarse de una medida de simplificación, se impone un enfoque global, al igual que para el examen del primer requisito. Es preciso señalar que, en cuanto la medida controvertida refleja una media, el número de casos en los que un proveedor como el Sr. Sudholz paga una cuota mayor en relación con el régimen común de deducción previsto por la Sexta Directiva, puede corresponder globalmente al número de casos en los que se paga una cuota menor. El mismo razonamiento puede aplicarse a los consumidores finales de bienes entregados y de servicios prestados por un sujeto pasivo, como el Sr. Sudholz, en la medida en que el sistema de deducción global puede influir en el nivel de precios –y, por tanto, en la base imponible del IVA?. En consecuencia, el efecto global sobre el IVA recaudado por la Comunidad en concepto de recursos propios parece desdeñable.

69 Por otro lado, debe señalarse que los efectos sobre el IVA devengado en la fase del consumo final son limitados incluso en los casos individuales debido a la posibilidad que tiene el proveedor de distribuir el IVA entre el conjunto de productos vendidos durante los años en que conserva su vehículo.

70 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que el artículo 2 de la Decisión 2000/186 cumple los requisitos materiales previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva y no carece de validez.

#### **Costas**

71 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán, neerlandés y del Reino Unido, y por el Consejo y la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

#### **EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),**

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 30 de noviembre de 2000, declara:

1) El examen del procedimiento seguido para la adopción de la Decisión 2000/186/CE, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los

2)El artículo 3 de la Decisión 2000/186 es inválido en la medida en que prevé la aplicación retroactiva de la autorización concedida por el Consejo a la República Federal de Alemania a partir del 1 de abril de 1999.

3)El artículo 2 de la Decisión 2000/186 cumple los requisitos materiales previstos en el artículo 27, apartado 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, y no carece de validez.

Jann

Timmermans

von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de abril de 2004.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

V. Skouris

1 – Lengua de procedimiento: alemán.