

Asunto C-414/07

Magoora sp. zo. o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 17, apartados 2 y 6 — Normativa nacional — Deducción del IVA soportado en la compra de carburante para ciertos vehículos con independencia de la finalidad a la que estén destinados — Restricción efectiva del derecho a la deducción — Exclusiones previstas por la legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva»

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 — Exclusiones del derecho a deducir

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 6, párr. 2)

El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, se opone a que, con ocasión de la adaptación de su Derecho interno a dicha Directiva, un Estado miembro derogue en su totalidad las disposiciones nacionales relativas a las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto, sustituyendo tales disposiciones, en la fecha de entrada en vigor en su territorio de dicha Directiva, por otras que establezcan nuevos criterios en esta materia, si estas últimas disposiciones han tenido como consecuencia ampliar el ámbito de aplicación de tales limitaciones, circunstancia que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional nacional. A este respecto, el concepto de «legislación nacional», en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, se refiere al régimen de deducción del impuesto sobre el valor añadido existente y efectivamente aplicado en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva. La cláusula de «standstill» establecida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no pretende permitir que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de la Sexta Directiva. En todo caso, dicho artículo se opone a que un Estado miembro modifique posteriormente su legislación entrada en vigor en dicha fecha en un sentido que suponga ampliar el ámbito de aplicación de dichas limitaciones, en comparación con la situación existente antes de esa fecha.

(véanse los apartados 38, 39 y 45 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 22 de diciembre de 2008 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartados 2 y 6 – Normativa nacional – Deducción del IVA soportado en la compra de carburante para ciertos vehículos con independencia de la finalidad a la que estén destinados – Restricción efectiva del derecho a la deducción – Exclusiones previstas por la legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva»

En el asunto C-414/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polonia), mediante resolución de 17 de mayo de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de septiembre de 2007, en el procedimiento entre

Magoora sp. z o. o.

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász, G. Arestis (Ponente) y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretario: Sr. M.-A. Gaudissart, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de septiembre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Magoora sp. z o. o., por los Sres. Z. Liptak y J. Martini, pełnomocnicy;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Dowgielewicz y la Sra. H. Majszczyk, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto

sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, apartados 2 y 6, 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha solicitud se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Magoora sp. z o. o. (en lo sucesivo, «Magoora») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (Director de la Sala de lo Tributario de Cracovia) sobre la interpretación del ámbito y modalidades de aplicación del Derecho Fiscal nacional en lo que respecta al derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en la compra de carburante para un automóvil utilizado por Magoora en virtud de un contrato de leasing.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 En el momento de los hechos del litigio principal, el artículo 17, apartados 2, letra a), y 6, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18), disponía:

«2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

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;

[...]

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 [IVA]. 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.

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.»

Normativa nacional

4 El artículo 25, apartado 1, número 3a, de la Ley de 8 de enero de 1993, relativa al impuesto sobre bienes y servicios y a los impuestos especiales (Dz. U n° 11, posición 50), en su versión vigente a 30 de abril de 2004 (en lo sucesivo, «Ley de 8 de enero de 1993»), establecía lo siguiente:

«No darán derecho a una reducción del importe del impuesto ni a una devolución de la diferencia

con respecto al impuesto devengado las compras por parte del sujeto pasivo de productos tales como la gasolina, el gasoil o el gas utilizados para la propulsión de automóviles particulares o de otros vehículos con una carga autorizada inferior o igual a 500 kg.»

5 En Polonia, la adaptación del Derecho interno a las disposiciones de la Sexta Directiva se produjo mediante la Ley de 11 de marzo de 2004 relativa al impuesto sobre bienes y servicios (Dz. U nº 54, posición 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

6 Con arreglo al artículo 175 de la Ley del IVA, la Ley de 8 de enero de 1993 quedó derogada a partir del 1 de mayo de 2004.

7 En su versión inicial, el artículo 86, apartados 3 y 5, de la Ley del IVA disponía lo siguiente:

«3. En caso de adquisición de automóviles particulares o de otros vehículos con una carga autorizada inferior a la que resulta de la fórmula

$$CA = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg},$$

en la que

CA significa: carga autorizada y

n significa: número de plazas (asientos), incluida la plaza del conductor,

el importe del impuesto soportado será igual al 50 % de la cuota del impuesto recogida en la factura o de la cuota del impuesto adeudado por la adquisición intracomunitaria de bienes o bien de la cuota del impuesto adeudado por la entrega de bienes cuyo adquirente sea el sujeto pasivo, sin sobrepasar no obstante el límite de 5.000 PLN.

[...]

5. La carga autorizada de los vehículos y el número de plazas (asientos) a efectos del apartado 3 se determinarán mediante un extracto del certificado de homologación o una copia de la decisión por la que se exima de la obligación de obtener un certificado de homologación, expedidos conforme a las disposiciones del Código de Circulación. Los vehículos en los que el certificado de homologación o la copia de la decisión mencionada en la primera frase no indiquen la carga autorizada [...] o el número de asientos se considerarán automóviles particulares a efectos del apartado 3.»

8 En su versión inicial, el artículo 88, apartado 3, de la Ley del IVA establecía lo siguiente:

«No darán derecho a una reducción del importe ni a una devolución de la diferencia con respecto al impuesto devengado las compras por parte del sujeto pasivo de productos tales como [...] la gasolina, el gasoil o el gas utilizados para la propulsión de automóviles particulares y de otros vehículos contemplados en el artículo 86, apartados 3 y 5.»

9 Con arreglo al artículo 176, apartado 3, de la Ley del IVA, los artículos 86 y 88 de la misma eran aplicables a partir del 1 de mayo de 2004, ya que esa primera disposición estaba redactada así:

«La presente Ley entrará en vigor una vez transcurridos 14 días desde la fecha de su publicación [es decir, el 20 de abril de 2004], excepto:

3) los artículos 1 a 14, el artículo 15, apartados 1 a 6, los artículos 16 a 22 [...], los artículos 42

a 95, que se aplicarán a partir del 1 de mayo de 2004.»

10 La Ley de 21 de abril de 2005 (Dz. U. 2005, nº 90, posición 756), que entró en vigor el 22 de agosto de 2005, modificó la Ley del IVA, y entre otros sus artículos 86 y 88.

11 En su versión vigente desde el 22 de agosto de 2005, el artículo 86, apartados 3 y 4, de la Ley del IVA dispone:

«3. En caso de adquisición de automóviles particulares o de otros vehículos automóviles con un peso máximo autorizado que no sobrepase las 3,5 toneladas, el importe del impuesto soportado será igual al 60 % de la cuota del impuesto recogida en la factura o de la cuota del impuesto adeudado por la adquisición intracomunitaria de bienes o bien de la cuota del impuesto adeudado por la entrega de bienes cuyo adquirente sea el sujeto pasivo, sin sobrepasar no obstante el límite de 6.000 PLN.

4. Lo dispuesto en el apartado 3 no se aplicará:

1. a los vehículos con una sola fila de asientos separada de la parte del vehículo destinada al transporte de carga por un tabique o una barrera permanente, clasificados por el Código de la Circulación en la categoría de vehículos polivalentes o furgonetas;

2. a los vehículos con más de una fila de asientos separados de la parte del vehículo destinada al transporte de carga por un tabique o una barrera permanente y en los que la longitud de la parte destinada al transporte de carga, medida en el suelo, desde el punto más adelantado del mismo en el que pueda levantarse un tabique vertical o una barrera que vaya del suelo al techo hasta el límite posterior del suelo, supere el 50 % de la longitud del vehículo; a efectos del cálculo de la proporción citada en la frase anterior, se considerará longitud del vehículo la distancia entre el borde inferior de su parabrisas y el borde posterior de la superficie de la parte del vehículo destinada al transporte de carga, medida a lo largo de una línea horizontal comprendida entre el borde inferior del parabrisas y la vertical del límite posterior del suelo de la parte del vehículo destinada al transporte de carga;

3. a los vehículos en los que la parte destinada al transporte de carga esté abierta;

4. a los vehículos en los que la cabina de conducción y la parte destinada al transporte de carga se hallen estructuralmente separadas;

5. a los vehículos que sean vehículos especiales con arreglo a las disposiciones del Código de la Circulación cuyas definiciones figuran en el anexo 9 de la presente Ley;

6. a los vehículos estructuralmente destinados al transporte de al menos diez personas, incluido el conductor, siempre que tal destino se desprenda de los documentos expedidos con arreglo a las disposiciones del Código de la Circulación;

7. en los casos en los que la actividad del sujeto pasivo consista en:

a) la reventa de estos vehículos (automóviles) o

b) la entrega en alquiler de estos vehículos (automóviles) para su utilización remunerada en virtud de un contrato de arrendamiento, de explotación o de leasing o bien de otro contrato análogo, y el sujeto pasivo destine estos vehículos (automóviles) exclusivamente a ser utilizados con estos fines durante un período mínimo de seis meses.»

12 En su versión vigente desde el 22 de agosto de 2005, el artículo 88, apartado 1, punto 3, de

la Ley del IVA dispone:

«No darán derecho a una reducción del importe ni a una devolución de la diferencia con respecto al impuesto devengado las compras por parte del sujeto pasivo de productos tales como [...] la gasolina, el gasoil o el gas utilizados para la propulsión de automóviles particulares y de otros vehículos contemplados en el artículo 86, apartado 3.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 El litigio sometido al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del distrito de Cracovia) se refiere a la posibilidad de que Magoora deduzca el IVA soportado en la compra de carburante para un automóvil utilizado en sus actividades por dicha sociedad en virtud de un contrato de leasing.

14 El 25 de marzo de 2005, Magoora celebró un contrato de leasing operativo de un automóvil, que fue registrado en el Urząd Skarbowy (Delegación de la Agencia Tributaria) el 13 de junio de 2005. El órgano jurisdiccional remitente no ofrece información alguna sobre la marca o las características técnicas de dicho automóvil.

15 De la resolución de remisión se desprende que no se aplicaron a Magoora las restricciones a la deducción del IVA soportado en las compras de carburante que resultan de la fórmula matemática recogida en la Ley del IVA, en su versión vigente el día en que se celebró el contrato de leasing, es decir, el 25 de marzo de 2005. En cambio, tras la aprobación del nuevo texto del artículo 86, apartado 3, de la Ley del IVA, en su versión vigente a partir del 22 de agosto de 2005, sí se aplicaron a dicha sociedad las restricciones a la deducción del IVA soportado en tales compras, ya que el peso máximo autorizado del vehículo de que se trata en el litigio principal no sobrepasaba las 3,5 toneladas.

16 El 30 de agosto de 2005, Magoora presentó ante el Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przedmieście (Delegado de la Agencia Tributaria de Cracovie-Przedmieście) una solicitud de interpretación de las disposiciones de la Ley del IVA en lo que respecta al alcance y a las limitaciones del derecho a la deducción del IVA soportado en la compra de carburante para un vehículo utilizado en virtud de un contrato de leasing. Magoora consideraba, a este respecto, que procedía continuar reconociéndole el derecho a la deducción del IVA soportado en la compra de carburante para dicho vehículo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

17 Mediante resolución de 3 de noviembre de 2005, el Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przedmieście declaró no ajustada a Derecho la postura de Magoora, estimando que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no podía constituir una fuente de Derecho interno en Polonia.

18 El 15 de febrero de 2006, el Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie desestimó la reclamación de Magoora y confirmó la resolución anterior, basándose en que la República de Polonia tenía derecho a mantener las limitaciones a la deducción del IVA vigentes en dicho Estado miembro en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva. Consideró además que las disposiciones vigentes a partir del 22 de agosto de 2005 se limitaban a redefinir las categorías de vehículos para las que no se permitía la deducción del IVA soportado en las compras de carburante.

19 Magoora interpuso recurso contra la resolución del Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie.

20 El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, que albergaba ciertas dudas sobre la interpretación del artículo 17 de la Sexta Directiva, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿El artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva se opone a que, con efectos a partir del 1 de mayo de 2004, la República de Polonia haya derogado en su totalidad la legislación nacional hasta entonces vigente relativa a las limitaciones a la deducción del [IVA] soportado en la compra de carburante para vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto, y en su lugar haya introducido igualmente limitaciones a la deducción del [IVA] soportado en la compra de carburante para vehículos utilizados en una actividad sujeta al impuesto, pero que son definidas en la legislación nacional conforme a criterios distintos de los empleados antes del 1 de mayo de 2004, así como a que, posteriormente, con efectos a partir del 22 de agosto de 2005, se hayan modificado de nuevo los mencionados criterios?»

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, se opone a que la República de Polonia haya modificado de este modo los criterios antes citados, limitando de facto el ámbito de aplicación de la deducción del [IVA] soportado en comparación con la legislación nacional en vigor a 30 de abril de 2004 o bien con la legislación nacional en vigor antes de la modificación introducida con efectos a partir del 22 de agosto de 2005? En caso de que, actuando así, la República Polonia haya vulnerado el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, ¿procedería reconocer que el sujeto pasivo está facultado para practicar la deducción, si bien únicamente en la medida en que las modificaciones de la legislación nacional salgan del ámbito de aplicación de la deducción del [IVA] soportado que preveía la legislación nacional en vigor el 30 de abril de 2004 y derogada en esa fecha?

3) ¿El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva se opone a que la República de Polonia, invocando la facultad de los Estados miembros, prevista en la citada disposición, de limitar la deducción del [IVA] soportado en los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación, haya restringido el derecho a deducir el [IVA] soportado en comparación con el régimen vigente a 30 de abril de 2004, de forma tal que ha excluido el derecho a deducir el [IVA] soportado en la compra de combustible para automóviles particulares u otros vehículos automóviles cuyo peso máximo autorizado no sobrepase las 3,5 toneladas, con excepción de los vehículos contemplados en el artículo 86, apartado 4, de la Ley [del IVA], en su versión vigente a partir del 22 de agosto de 2005?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

21 Según el Gobierno polaco, no procede admitir la solicitud de decisión prejudicial, ya que las cuestiones planteadas no tiene relación alguna con la realidad del litigio principal. En su opinión, como los hechos en que se basa dicha solicitud no ha sido examinados por el órgano jurisdiccional remitente, el análisis de las cuestiones prejudiciales se referiría a situaciones hipotéticas.

22 A este respecto, procede recordar que, en el procedimiento establecido por el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho comunitario, en principio el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse (véanse, en

particular, las sentencias de 18 de julio de 2007, Lucchini, C?119/05, Rec. p. I?6199, apartado 43, de 15 de noviembre de 2007, International Mail Spain, C?162/06, Rec. p. I?9911, apartado 23, y de 4 de diciembre de 2008, Zablocka-Weyhermüller, C?221/07, Rec. p. I?0000, apartado 20).

23 La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los datos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C?379/98, Rec. p. I?2099, apartado 39, de 5 de diciembre de 2006, Cipolla y otros, C?94/04 y C?202/04, Rec. p. I?11421, apartado 25, de 7 de junio de 2007, van der Weerd y otros, C?222/05 a C?225/05, Rec. p. I?4233, apartado 22, de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C?379/05, Rec. p. I?9569, apartado 64, y Zablocka-Weyhermüller, antes citada, apartado 21).

24 En el presente asunto resulta obligado hacer constar que, como muestra la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional ha presentado al Tribunal de Justicia una detallada exposición del contexto de hecho y de Derecho del litigio principal, así como de las razones por las que ha estimado que necesitaba obtener una respuesta a las cuestiones planteadas para dictar sentencia.

25 Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la solicitud de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

26 En sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro derogue en su totalidad, a partir de la fecha de entrada en vigor en su territorio de dicha Directiva, las disposiciones nacionales relativas a las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto, sustituyéndolas por unas disposiciones que establezcan nuevos criterios en esta materia, y a que dicho Estado miembro modifique posteriormente una vez más dichos criterios, en el sentido de ampliar tales limitaciones. En caso de respuesta afirmativa, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si un sujeto pasivo está facultado para exigir la aplicación de las disposiciones nacionales vigentes antes de la mencionada fecha.

27 Procede hacer constar que, en el presente caso, la Sexta Directiva entró en vigor en Polonia en la fecha de adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, es decir, el 1 de mayo de 2004. Por lo tanto, ésta es la fecha pertinente a efectos de aplicar el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en lo que respecta a dicho Estado miembro (véase en este sentido la sentencia de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C?409/99, Rec. p. I?81, apartado 41).

28 Según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA que resulta del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), y del artículo 2 de la Sexta Directiva, el IVA se aplica a toda transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores. Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones

anteriores. Toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos expresamente previstos por la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 19 de septiembre de 2000, *Amprafrance y Sanofi*, C?177/99 y C?181/99, Rec. p. I?7013, apartado 34, y *Metropol y Stadler*, antes citada, apartado 42, y la sentencia de 11 de diciembre de 2008, *C?371/07, Danfoss y AstraZeneca*, Rec. p. I?0000, apartado 26). Además, 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 (sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada, apartado 59).

29 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva formula claramente el principio de la deducción por el sujeto pasivo de los importes que se le facturen en concepto de IVA por los bienes que se le entreguen o los servicios que se le presten, en la medida en que utilice tales bienes o servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. No obstante, el principio del derecho a la deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, y en particular en el párrafo segundo de dicho apartado (véanse las sentencias antes citadas *Metropol y Stadler*, apartados 43 y 44, y *Danfoss y AstraZeneca*, apartados 27 y 28).

30 El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, autoriza a los Estados miembros a mantener la legislación nacional en materia de exclusión del derecho a la deducción del IVA que existía en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva, hasta que el Consejo apruebe las disposiciones previstas en dicho apartado.

31 En efecto, incumbe al legislador comunitario establecer el régimen comunitario de exclusiones del derecho a la deducción del IVA y realizar de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA. Hasta la fecha, el Derecho comunitario no contiene ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a la deducción del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2001, *Comisión/Francia*, C?345/99, Rec. p. I?4493, apartado 20; *Metropol y Stadler*, antes citada, apartado 44, y de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C?280/04, Rec. p. I?10683, apartado 23).

32 Procede hacer constar que compete, en principio, al órgano jurisdiccional remitente la interpretación de la legislación nacional a efectos de determinar su contenido en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva y de establecer si dicha legislación ha tenido como consecuencia, con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, una ampliación del ámbito de aplicación de las exclusiones existentes (véase la sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada, apartado 47).

33 Por otra parte, procede recordar que, en el procedimiento contemplado en el artículo 234 CE, basado en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional (véase en particular la sentencia de 14 de febrero de 2008, *Varec*, C?450/06, Rec. p. I?581, apartado 23 y jurisprudencia citada). Sin embargo, para proporcionar una respuesta útil a dicho juez y en aras de la cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales, el Tribunal de Justicia puede facilitarle todas las indicaciones que considere necesarias (véase en particular la sentencia de 1 de julio de 2008, *MOTOE*, C?49/07, Rec. p. I?0000, apartado 30).

34 En el presente caso, corresponde al Tribunal de Justicia facilitar al órgano jurisdiccional remitente los criterios de interpretación del concepto comunitario de «legislación nacional», en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, con objeto de permitirle que determine el contenido de dicha legislación en el momento de la entrada en vigor de esta

Directiva (véase la sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada, apartado 47).

35 En efecto, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de «standstill» que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que fueran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (sentencia *Ampafrance y Sanofi*, antes citada, apartado 5). Así, dicha disposición tiene por objetivo permitir que, mientras se espera que el Consejo establezca un régimen comunitario de exclusiones del derecho a la deducción del IVA, los Estados miembros mantengan en vigor todas las normas jurídicas nacionales que excluyan tal derecho efectivamente aplicadas por sus autoridades públicas en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (véanse las sentencias antes citadas *Metropol y Stadler*, apartado 48, y *Danfoss y AstraZeneca*, apartados 30 y 31).

36 Pues bien, en la medida en que, tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro reduzca el ámbito de aplicación de las exclusiones existentes y se aproxime así al objetivo de dicha Directiva, procede considerar que tal normativa puede acogerse a la excepción establecida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de esta Directiva y no vulnera lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la misma (véanse las sentencias antes citadas *Comisión/Francia*, apartado 22, *Metropol y Stadler*, apartado 45, y *Danfoss y AstraZeneca*, apartado 32).

37 En cambio, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva si tiene como consecuencia, tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, ampliar el ámbito de aplicación de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva (véanse las sentencias de 14 de junio de 2001, *Comisión/Francia*, C-40/00, Rec. p. I-4539, apartado 17, de 11 de septiembre de 2003, *Cookies World*, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartado 66, y *Danfoss y AstraZeneca*, antes citada, apartado 33).

38 De ello se deduce que, habida cuenta del objetivo de esta disposición, el concepto de «legislación nacional», en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, se refiere al régimen de deducción del IVA existente y efectivamente aplicado en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva.

39 Por otra parte, procede recordar que, como ha alegado la Comisión, la cláusula de «standstill» establecida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no pretende permitir que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de la Sexta Directiva. Una modificación en ese sentido sería contraria al espíritu mismo de esta cláusula.

40 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el hecho de que la República de Polonia haya derogado la Ley de 8 de enero de 1993 el día de su adhesión a la Unión Europea le impide establecer ese mismo día nuevas disposiciones que limitan el derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto.

41 Procede indicar que, en sí mismo, el hecho de derogar unas disposiciones internas en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en el ordenamiento jurídico nacional de que se trate y sustituirlas en esa misma fecha por otras disposiciones internas no permite presumir que el Estado miembro de que se trate ha renunciado a aplicar exclusiones al derecho a deducir el IVA soportado. En sí misma, tal modificación legislativa tampoco permite concluir que se ha vulnerado

el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de esta Directiva, a condición, no obstante, de que dicha modificación no haya supuesto ampliar, a partir de dicha fecha, las exclusiones nacionales anteriores.

42 En el asunto examinado en el litigio principal, incumbe al órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para interpretar su Derecho nacional –como se ha recordado en el apartado 32 de la presente sentencia–, determinar si las modificaciones introducidas en la Ley del IVA al adaptar el Derecho polaco a las disposiciones de la Sexta Directiva han tenido como consecuencia ampliar, en comparación con las disposiciones nacionales anteriores, el ámbito de aplicación de las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado en la compra de carburante destinado a vehículos utilizados en actividades sujetas al impuesto.

43 En cambio, procede señalar que, según los términos de la solicitud de decisión judicial, la modificación de la Ley del IVA llevada a cabo por la Ley de 21 de abril de 2005, que entró en vigor el 22 de agosto de 2005, ha tenido como consecuencia ampliar el ámbito de aplicación de dichas limitaciones en comparación con la situación existente en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva en la República de Polonia, lo que constituye una violación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de dicha Directiva, habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el apartado 36 de la presente sentencia.

44 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente interpretar su Derecho interno, en la medida de lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Sexta Directiva con objeto de alcanzar los resultados que ésta persigue, dando prioridad a la interpretación de las normas nacionales que mejor se ajuste a dicha finalidad, para llegar así a una solución compatible con las disposiciones de dicha Directiva (véase en este sentido la sentencia de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros, C?212/04, Rec. p. I?6057, apartado 124), y dejando sin aplicación, de ser necesario, toda disposición contraria de la Ley nacional (véase en este sentido la sentencia de 22 de noviembre de 2005, Mangold, C?144/04, Rec. p. I?9981, apartado 77).

45 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a que, con ocasión de la adaptación de su Derecho interno a dicha Directiva, un Estado miembro derogue en su totalidad las disposiciones nacionales relativas a las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto, sustituyendo tales disposiciones, en la fecha de entrada en vigor en su territorio de dicha Directiva, por otras que establezcan nuevos criterios en esta materia, si estas últimas disposiciones han tenido como consecuencia ampliar el ámbito de aplicación de tales limitaciones, circunstancia que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente. En todo caso, el mencionado artículo se opone a que un Estado miembro modifique posteriormente su legislación entrada en vigor en dicha fecha en un sentido que suponga ampliar el ámbito de aplicación de dichas limitaciones, en comparación con la situación existente antes de esa fecha.

Costas

46 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

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, con

ocasión de la adaptación de su Derecho interno a dicha Directiva, un Estado miembro derogue en su totalidad las disposiciones nacionales relativas a las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto, sustituyendo tales disposiciones, en la fecha de entrada en vigor en su territorio de dicha Directiva, por otras que establezcan nuevos criterios en esta materia, si estas últimas disposiciones han tenido como consecuencia ampliar el ámbito de aplicación de tales limitaciones, circunstancia que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente. En todo caso, el mencionado artículo se opone a que un Estado miembro modifique posteriormente su legislación entrada en vigor en dicha fecha en un sentido que suponga ampliar el ámbito de aplicación de dichas limitaciones, en comparación con la situación existente antes de esa fecha.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.