

|

## 61999C0409

Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 4 de octubre de 2001. - Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH contra Finanzlandesdirektion für Steiermark et Michael Stadler contra Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. - Petición de decisión prejudicial: Verwaltungsgerichtshof - Austria. - 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. - Asunto C-409/99.

*Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-00081*

### Conclusiones del abogado general

#### *I. Introducción*

*1. En el presente asunto el Verwaltungsgerichtshof de Austria plantea dos cuestiones prejudiciales acerca de la interpretación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, y apartado 7, 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 lo sucesivo, «Directiva»). En particular, estas cuestiones se refieren a la admisibilidad de una medida tributaria austriaca adoptada en 1996, es decir, más de un año después de la adhesión de Austria a la Unión Europea. En dicha medida tributaria se excluyeron determinadas categorías de microbuses del derecho a deducir el IVA.*

#### *II. Marco jurídico*

##### *Derecho comunitario*

*2. La Directiva tiene por objeto, entre otros, en el marco de un sistema armonizado de impuestos sobre el volumen de negocios por el que estableció el impuesto sobre el valor añadido (IVA), armonizar las disposiciones relativas a las deducciones, en la medida en que inciden sobre la cuantía real de la recaudación.*

*A este respecto el artículo 17, apartado 2, de la Directiva establece lo siguiente:*

*«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) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por*

*otro sujeto pasivo;*

*b) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;*

*c) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.»*

*3. El artículo 17, apartado 6, de la Directiva establece:*

*«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 impuesto sobre el valor añadido. 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.»*

*4. Hasta la fecha no se ha adoptado ninguna disposición comunitaria sobre la base del artículo 17, apartado 6, a pesar de que el período mencionado en dicho apartado haya finalizado hace mucho tiempo. Con arreglo a su artículo 1, la Directiva entró en vigor en los Estados miembros a más tardar el 1 de enero de 1978.*

*En Austria la Directiva entró en vigor el 1 de enero de 1995, fecha en la que Austria se adhirió a la Unión Europea.*

*5. El artículo 17, apartado 7, de la Directiva dispone:*

*«Sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29, cada Estado miembro estará facultado, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes. En orden a mantener unas condiciones de competencia idénticas, los Estados miembros podrán, en vez de negar la deducción, gravar los bienes que el sujeto pasivo haya fabricado por sí mismo o haya comprado en el interior del país, o haya importado, de manera que esta tributación no sobrepase la cuantía del impuesto sobre el valor añadido que gravaría la adquisición de bienes similares.»*

*6. La consulta a la que se refiere el artículo 17, apartado 7, está regulada en el artículo 29 de la Directiva como sigue:*

*«1. Se crea un Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido, en adelante denominado "Comité".*

*2. El Comité estará compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión.*

*El Comité estará presidido por un representante de la Comisión.*

*La secretaría del Comité estará a cargo de los servicios de la Comisión.*

*3. El Comité adoptará su reglamento interno.*

4. Con independencia de los supuestos de consulta obligatoria previstos en la presente Directiva, el Comité examinará las cuestiones planteadas por su presidente, sea por iniciativa de éste o por solicitud del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al impuesto sobre el valor añadido.»

#### *Derecho nacional*

7. En Austria está vigente desde el 1 de enero de 1995 -fecha de su adhesión a la Unión Europea- la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994; en lo sucesivo, «UstG 1994»). El artículo 12 de dicha Ley indica qué cantidades puede deducir del IVA un empresario. En particular, el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), establece que no podrán deducirse las cuotas soportadas por las entregas y otras prestaciones efectuadas al empresario que tengan relación con la compra, alquiler o uso de vehículos de turismo, automóviles de tipo familiar o motocicletas. Estos supuestos de exclusión del derecho de deducción tienen, a su vez, algunas excepciones que no son relevantes a los efectos del presente asunto.

8. El artículo 12, apartado 2, punto 2, de la UstG 1994 se tomó literalmente de la Umsatzsteuergesetz 1972 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1972), en la versión correspondiente a la segunda ley de modificación de 1977, que entró en vigor el 1 de enero de 1978. Esta disposición se desarrolló mediante una orden del Bundesminister für Finanzen (Ministro federal de Hacienda; en lo sucesivo, «Ministro»), de 18 de noviembre de 1987, dirigida a la administración tributaria, en la que se establece:

«Conforme a la jurisprudencia del Verwaltungsgerichtshof, los microbuses no están incluidos en el ámbito de aplicación de las normas tributarias restrictivas aplicables a los vehículos de turismo y a los automóviles de tipo familiar. Por consiguiente, en relación con los microbuses existe, en principio, la posibilidad de acogerse a la deducción del impuesto y a las ventajas por inversiones.

Según el Bundesministerium für Finanzen (Ministerio de Hacienda), se entiende por microbús un vehículo que tiene forma de furgón y permite transportar más de seis personas (incluido el conductor). Para determinar la capacidad de transporte de personas no debe partirse del número de asientos efectivamente disponibles, sino del número máximo permitido de pasajeros. Tampoco es relevante que un vehículo reconocido como microbús conforme a dichos criterios se utilice para transportar personas o mercancías, o de modo mixto. No obstante, para su reconocimiento a efectos tributarios es necesario que se pruebe que el vehículo se emplea fundamentalmente con fines empresariales.»

9. Mediante el artículo 44, punto 4, de la Strukturanpassungsgesetz 1996 (Ley de adaptación estructural de 1996), se añadió al artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UstG 1994 el siguiente párrafo: «El Ministro podrá precisar, mediante Reglamento, los conceptos de vehículo de turismo y de automóvil de tipo familiar. El Reglamento podrá adoptarse con efectos a partir del 15 de febrero de 1996». Sobre esta base, el Ministro estableció en un Reglamento, de 20 de junio de 1996, relativo al artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UstG 1994 (en lo sucesivo, «Reglamento»), que los camiones y los microbuses no están incluidos en los conceptos de vehículo de turismo y de automóvil de tipo familiar.

10. El artículo 10 del Reglamento establece:

«Los microbuses, aunque con arreglo a la normativa sobre circulación de vehículos y al Derecho aduanero se consideren vehículos de turismo o automóviles de tipo familiar, no constituyen, a efectos tributarios, ni vehículos de turismo ni automóviles de tipo familiar, cuando tengan una forma similar a un autobús y cumplan, además, alguno de los siguientes requisitos:

1. El vehículo está autorizado, conforme a la normativa sobre circulación, para transportar nueve personas como mínimo (incluido el conductor) y tiene, además un maletero en el interior del vehículo. La primera fila de asientos va equipada de fábrica, con tres plazas fijas.

2. El vehículo está autorizado, conforme a la normativa sobre circulación, para transportar siete personas como mínimo (incluido el conductor) y está equipado, de fábrica, con un maletero situado detrás de la tercera fila de asientos, con una longitud mínima de 500 mm. Esta longitud debe ser accesible por término medio desde el suelo del maletero hasta una altura de 500 mm sobre el suelo.»

11. Conforme a la exposición de motivos del proyecto del Gobierno, la *Strukturanpassungsgesetz* 1996 forma parte de un programa de consolidación del Gobierno Federal para reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

12. En su resolución de remisión, el *Verwaltungsgerichtshof* aclara el Derecho nacional como sigue.

13. Desde el 1 de enero de 1978, es decir, antes de la adhesión de Austria a la Unión Europea, en Austria se excluía, en principio, la deducción del IVA por la compra, el alquiler y el uso de vehículos de turismo, automóviles de tipo familiar y motocicletas. La legislación austriaca no definía estos conceptos. Tampoco mencionaba las características distintivas de los camiones y los microbuses respecto a los que sí cabía la deducción del IVA.

14. Las características distintivas fueron recogidas en la orden ministerial (no vinculante) de 18 de noviembre de 1987. Cuando un vehículo tenía las características descritas en la orden ministerial y se utilizaba fundamentalmente con fines empresariales, la práctica consolidada de la administración tributaria consistía en admitir la deducción del IVA. También se consideraba, con arreglo a dicha práctica administrativa, que los vehículos objeto de litigio, *Pontiac TransSport* y *Fiat Ulysee*, eran «microbuses» y podían acogerse a la deducción del IVA.

15. El Reglamento de 1996 definió las características del «microbús» de modo sustancialmente más restrictivo que la práctica administrativa vigente hasta la fecha, recogida en la orden de 18 de noviembre de 1987. En los presentes asuntos está probado que los vehículos *Pontiac TransSport* y *Fiat Ulysee* no cumplen los nuevos criterios.

16. Por lo demás, el *Verwaltungsgerichtshof* no ha tenido ocasión de pronunciarse, ni antes ni después de 1995, acerca de si un vehículo *Pontiac TransSport* o *Fiat Ulysee* debe ser considerado como un vehículo de turismo o un automóvil de tipo familiar, o como un microbús.

### III. Hechos y procedimiento

#### El procedimiento previo

17. Este asunto tiene su origen en dos recursos pendientes ante el *Verwaltungsgerichtshof*. Se trata de los recursos de *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH* (en lo sucesivo, «*Metropol*») contra *Finanzlandesdirektion für Steiermark* y de *Michael Stadler* contra *Finanzlandesdirektion für Voralberg*. En sus declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios de 1996 y 1997, *Metropol* solicitó la deducción del IVA soportado por el uso de un vehículo *Pontiac TransSport*. *Stadler* solicitó en su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios de 1996 la deducción del IVA soportado por el uso de un vehículo *Fiat Ulysee*. En ambos casos se trata de

vehículos destinados a transportar siete personas como máximo, incluido el conductor. Tienen tres filas de asientos con un pequeño maletero en la parte posterior.

18. En ambos asuntos se denegó la deducción, también en las resoluciones de las reclamaciones presentadas, por lo que los afectados interpusieron sendos recursos ante el *Verwaltungsgerichtshof*. En estos recursos se invoca que el derecho a deducir el IVA soportado en relación con los citados vehículos se deriva del Derecho comunitario, en especial del artículo 17, apartados 6 y 7, de la Directiva.

19. *Metropol* alegó en su reclamación que Austria sólo puede mantener, sobre la base del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, las exclusiones del derecho a deducir el IVA que ya existían el 1 de enero de 1995, fecha de adhesión a la Unión Europea. El 1 de enero de 1995 los microbuses podían acogerse sin restricciones al derecho a la deducción del IVA. Mediante el Reglamento se excluyó la posibilidad de deducir el IVA respecto a ciertas categorías de microbuses. Por tanto, según *Metropol*, dicha exclusión no podía basarse en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, ni tampoco en el artículo 17, apartado 7, dado que no se adoptó por razones coyunturales, sino por meros motivos fiscales. Además, esta exclusión es aplicable por tiempo indeterminado y no se consultó al Comité previsto en el artículo 29 de la Directiva.

20. En la resolución de la reclamación presentada, la *Finanzlandesdirektion für Steiermark* reconoció que los vehículos *Pontiac TransSport*, antes de la entrada en vigor del Reglamento, se consideraban «microbuses» y podían acogerse al derecho a deducir el IVA. Además, añadió que, desde el punto de vista fáctico, no se negaba que dicho vehículo no estaba comprendido en la categoría de los «microbuses» descrita en el Reglamento y, por tanto, estaba excluido, como vehículo de turismo, del derecho a la deducción del IVA. En opinión de la *Finanzlandesdirektion*, esta consecuencia del Reglamento era compatible con el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva. La definición de «microbuses» prevista en el Reglamento sigue, en efecto, la jurisprudencia anterior a 1995. El Reglamento corrigió meramente una práctica administrativa demasiado liberal. Además, la *Finanzlandesdirektion* observó que en la mayoría de los Estados miembros de la UE no se reconoce un derecho a deducir del IVA las cuotas soportadas por la adquisición de un vehículo de turismo. También de este dato puede inferirse que el hecho de que el Reglamento excluya a los «microbuses» del derecho a deducir el IVA es conforme con la Directiva. Según la *Finanzlandesdirektion*, en tanto no se armonicen en una Directiva los supuestos de exclusión del régimen de deducciones, Austria podrá, con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, tratar a los microbuses como «vehículos de turismo» y excluirlos del derecho a deducir el IVA.

21. En el asunto *Stadler*, la *Finanzlandesdirektion für Voralberg* motivó su resolución como sigue. El Reglamento definió de nuevo los conceptos de «vehículo de turismo» y «automóvil de tipo familiar», utilizados en el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la *UstG* 1994. Las nuevas definiciones eran necesarias teniendo en cuenta la jurisprudencia del *Verwaltungsgerichtshof*. Después de la entrada en vigor del Reglamento, ya no era posible la deducción del IVA en relación con el vehículo objeto de litigio.

22. Según la *Finanzlandesdirektion*, no se podía considerar este efecto del Reglamento como una infracción del Derecho comunitario. El Reglamento sólo constituía una concreción del artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la *UstG* 1994. No se trataba en modo alguno de una ampliación ilícita de los supuestos de exclusión del régimen de deducciones, en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva.

#### *Las cuestiones prejudiciales*

23. En consecuencia, el *Verwaltungsgerichtshof* (Austria) solicitó al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 22 de septiembre de 1999 recibida en la Secretaría del Tribunal el 26 de octubre de

1999, una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

1) *¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva 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 (77/388/CEE), en el sentido de que prohíbe que un Estado miembro excluya determinados vehículos del derecho a deducción después de la entrada en vigor de la Directiva, si la práctica administrativa permitía efectivamente, antes de la entrada en vigor de la Directiva, que dichos vehículos se acogieran a la deducción del impuesto?*

2) *En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Directiva 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 (77/388/CEE), en el sentido de que permite que un Estado miembro, sin consulta previa en el sentido del artículo 29 de la Directiva, amplíe indefinidamente las exclusiones de la deducción en la forma citada en la cuestión primera, con la finalidad de consolidar el presupuesto?*

*El procedimiento ante el Tribunal de Justicia*

24. *El Gobierno austriaco y la Comisión presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia. Ambos aclararon sus posturas en la vista de 5 de julio de 2001. En la vista, la Comisión abordó exhaustivamente las consecuencias de dos sentencias recientes del Tribunal de Justicia, de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, en las que se precisa el carácter del artículo 17, apartado 6, de la Directiva. Dichas sentencias son relevantes para responder a la primera cuestión del juez remitente.*

*IV. La primera cuestión*

25. *Antes de abordar la respuesta propiamente dicha a la primera cuestión prejudicial, me ocuparé de dos cuestiones preliminares cuya respuesta se basará, fundamentalmente, en las dos sentencias Comisión/Francia de 14 de junio de 2001. En dichas sentencias, el Tribunal de Justicia precisó el carácter del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva. Para responder a la presente cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia podrá tomar como referencia en qué medida el Reglamento austriaco de 1996 modifica la situación jurídica existente.*

*Cuestión preliminar: el significado del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, para Austria*

26. *En su resolución de remisión, el Verwaltungsgerichtshof se plantea si la disposición transitoria del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, debido a su carácter de excepción, puede aplicarse a Estados miembros que -como Austria- se adhirieron a la Unión Europea después de la entrada en vigor de la Directiva. La doctrina austriaca indica a este respecto que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, como disposición que establece una excepción, debe interpretarse en sentido restrictivo y que, por tanto, sólo se permitía a los Estados miembros iniciales mantener las exclusiones vigentes del derecho a deducir el IVA.*

27. El *Verwaltungsgerichtshof* considera incorrecta esta tesis porque los nuevos Estados miembros, a falta de disposiciones expresas, no sólo adquieren todas las obligaciones derivadas del acervo comunitario, sino también todos los derechos y, por tanto, también el derecho a mantener las exclusiones vigentes del derecho a deducir el IVA. Además, el *Verwaltungsgerichtshof* indica que los últimos Estados miembros en adherirse a la Comunidad Europea, al igual que sus fundadores y los primeros Estados miembros que se adhirieron, deben adaptar de modo muy amplio sus ordenamientos jurídicos y, por ello, necesitan del mismo modo disposiciones transitorias. El Gobierno austriaco y la Comisión comparten esta postura del *Verwaltungsgerichtshof*.

28. En mi opinión, también el Estado miembro Austria tiene la facultad, con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, de mantener las exclusiones del derecho a deducir el IVA vigentes en el momento de la adhesión a la Unión Europea, es decir, el 1 de enero de 1995. Al igual que el *Verwaltungsgerichtshof* -y también la Comisión- considero determinante que un nuevo Estado miembro asume no sólo las obligaciones, sino también los derechos que se derivan del acervo comunitario. También es relevante que el Consejo no ha adoptado medida alguna de las previstas en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva.

*Cuestión preliminar: la competencia del Tribunal de Justicia*

29. Según el Gobierno austriaco, no corresponde al Tribunal de Justicia, sino al juez nacional, determinar si el 1 de enero de 1995 existía una exclusión del derecho a deducir el IVA en relación con los vehículos de que se trata. El Gobierno austriaco deduce lo anterior de la sentencia *Konle*, en particular de su apartado 27 que tiene el siguiente tenor: «La determinación del contenido de la legislación vigente en materia de residencias secundarias el 1 de enero de 1995, fecha de la adhesión de la República de Austria, compete, en principio, al juez nacional. No obstante, corresponde al Tribunal de Justicia suministrarle los elementos de interpretación del concepto comunitario de "legislación vigente", con objeto de permitirle efectuar dicha determinación». En la vista, la Comisión rechazó la interpretación de la sentencia *Konle* efectuada por el Gobierno austriaco. La Comisión deduce de dicha sentencia que el Tribunal de Justicia sí tiene competencia para apreciar el contenido del Derecho nacional austriaco vigente en el momento de la adhesión.

30. También en mi opinión, el Gobierno austriaco extrae una conclusión desacertada del citado apartado de la sentencia. Con arreglo al artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia proporciona, en un procedimiento prejudicial, una interpretación del Derecho comunitario y no del Derecho nacional. El Tribunal de Justicia expone en dicho apartado cómo entiende sus funciones. En este contexto, el Tribunal de Justicia indica que proporciona una interpretación del concepto de Derecho comunitario de «legislación vigente». Para ello, el Tribunal de Justicia también debe examinar, evidentemente, el contenido de dicha legislación vigente.

31. El Tribunal de Justicia también procedió de este modo en la sentencia Konle. En dicho asunto se trataba, entre otras cosas, la cuestión de si una normativa nacional de 1996 -es decir, posterior a la adhesión de Austria- está comprendida en el concepto de «legislación vigente» prevista en el Acta de Adhesión. Para poder responder a esta cuestión el Tribunal de Justicia examinó en qué medida la normativa nacional de 1996 tenía el mismo contenido que la legislación vigente en el momento de la adhesión. Tal apreciación no habría sido posible sin analizar el contenido de la legislación vigente. Este aspecto del asunto Konle es idéntico al que se plantea en el presente asunto. Puesto que el Tribunal de Justicia se consideró competente en el asunto Konle, no veo por qué no ha de ser competente en el presente asunto. En este sentido, está claro que también puede afirmarse respecto al presente asunto que no es posible pronunciarse sobre la cuestión de si el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva permite una normativa como el Reglamento austriaco, si el Tribunal de Justicia no puede examinar la situación jurídica existente.

*Las dos sentencias Comisión/Francia de 14 de junio de 2001*

32. La apreciación del presente asunto debe efectuarse sobre la base de las dos sentencias de 14 de junio de 2001. En primer lugar, me remito a mis conclusiones en esos dos asuntos, en las que señalé lo siguiente: «de la naturaleza de la Directiva se deduce que las posibilidades de establecer una excepción a la deducción del IVA tienen carácter exhaustivo. En la sentencia Lennartz, el Tribunal de Justicia declaró que el derecho a deducción debe poder ejercerse [...] para la totalidad del IVA que haya gravado las operaciones [...]. Dado que tales limitaciones del derecho a deducción deben aplicarse de manera idéntica en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva». Además, las disposiciones que contienen excepciones deben interpretarse en sentido restrictivo.

33. En la sentencia en el asunto C-345/99, el Tribunal de Justicia interpreta la facultad de los Estados miembros para hacer uso de la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, como sigue:

«21. A efectos de apreciar la compatibilidad de la modificación legislativa nacional controvertida con las disposiciones de la Sexta Directiva, es preciso hacer alusión a la sentencia de 29 de abril de 1999, *Norbury Developments* (C-136/97, Rec. p. I-2491), que se refería a otra disposición transitoria de la Sexta Directiva, a saber, el artículo 28, apartado 3, letra b), relativo a las exenciones del IVA. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia estimó que determinadas modificaciones introducidas en la legislación de un Estado miembro que no habían ampliado el alcance de la exención del IVA, sino que, por el contrario, lo habían reducido, no incumplían lo dispuesto en dicho artículo. En efecto, si bien dicho artículo se opone al establecimiento, con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, de nuevas exenciones o la ampliación del alcance de las entonces vigentes, no se opone a su reducción, habida cuenta de que el objetivo del artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva es suprimirlas [...]

22. Análogo razonamiento puede aplicarse a la hora de interpretar el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. Así, en la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringe su artículo 17, apartado 2.»

34. Es evidente que lo dispuesto en el Reglamento no tiene como consecuencia que se reduzca el alcance de la exclusión. Se establece que los microbuses objeto de litigio están excluidos del derecho a deducir el IVA. Sin embargo, no por ello debe considerarse por adelantado que el Reglamento no es conforme con la Directiva. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, de las citadas sentencias de 14 de junio de 2001 puede deducirse que la Directiva no se opone a una medida nacional que no modifica en modo alguno la situación jurídica existente.

*El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, sólo se opone al «establecimiento [...] de nuevas exenciones o la ampliación del alcance de las entonces vigentes».*

*35. Por lo demás, la Comisión señala también la sentencia Royscot y otros, de la que se deduce, entre otras cosas, que los Estados miembros pueden mantener excepciones como las previstas en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, mientras el Consejo no haya adoptado disposiciones, a pesar de que el período de cuatro años mencionado en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, haya expirado hace mucho tiempo.*

*La respuesta propiamente dicha*

*36. El litigio se centra en la cuestión de si el Reglamento ha modificado la situación jurídica existente.*

*37. Considero que la respuesta debe ser afirmativa y para ello me baso en las dos consideraciones siguientes:*

*- al apreciar la situación jurídica existente también debe tenerse en cuenta la práctica administrativa vigente;*

*- de los hechos del presente procedimiento debe deducirse que el Reglamento, por su contenido, modifica la situación jurídica existente.*

*38. Respecto a mi primera consideración, me remito, en primer lugar, a las observaciones del Gobierno austriaco. Éste alude a la orden del Ministro de 18 de noviembre de 1987, que concordaba con la jurisprudencia vigente en Austria, pero que no tenía carácter vinculante. En opinión del Gobierno austriaco, esta orden no formaba parte de la legislación nacional vigente en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva. Según el Gobierno austriaco, el Tribunal de Justicia, para responder a la primera cuestión, no puede tener en cuenta una práctica administrativa vigente. En la vista, el Gobierno austriaco señaló, además, que, conforme a la jurisprudencia el Tribunal de Justicia, un Estado miembro, cuando adapta el Derecho nacional a las Directivas comunitarias, también está obligado a adoptar normas vinculantes y no bastan las prácticas administrativas.*

*39. No comparto estas opiniones del Gobierno austriaco. Debo advertir que el Tribunal de Justicia aprecia la cuestión de si el Derecho nacional es compatible con el Derecho comunitario no sólo sobre la base de la legislación nacional, sino también teniendo en cuenta si la práctica administrativa en un Estado miembro es conforme con el contenido de la legislación nacional. Es necesario que el Tribunal de Justicia efectúe un control amplio para garantizar el efecto útil del Derecho comunitario en los Estados miembros. Un buen ejemplo de dicha jurisprudencia en el ámbito de las Directivas es la reciente sentencia Comisión/Francia. La sentencia se refiere a una exención del IVA respecto a los «recargos de servicio» en el sector de la hostelería francesa, no permitida por la Directiva. Esta exención -no prevista en la legislación tributaria francesa- estaba basada en una instrucción administrativa de la administración tributaria francesa. La aplicación de dicha exención tuvo como consecuencia que el Tribunal de Justicia condenara a la República Francesa.*

*40. El Gobierno austriaco hace una comparación errónea con las obligaciones que incumben al legislador nacional en relación con la adaptación del Derecho nacional a las Directivas. «Según jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia, las meras prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, no pueden considerarse constitutivas de un cumplimiento válido de la obligación que incumbe a los Estados miembros, destinatarios de una Directiva, con arreglo al artículo 189 del Tratado CEE.» Por tanto, el requisito que se impone en relación con el cumplimiento de las Directivas se deriva del interés de la seguridad jurídica de los beneficiarios de la Directiva. Éstos*

*deben poder conocer sus derechos derivados de la normativa comunitaria y, en su caso, deben poder invocarlos ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Sin embargo, el presente asunto no trata de una obligación de un Estado miembro respecto al cumplimiento del Derecho comunitario, sino más bien de la determinación de una práctica vigente.*

*41. Llegados a este punto, me referiré a mi segunda consideración.*

*42. La Comisión alega que el Reglamento introdujo una definición más restringida del concepto de microbús. Ello tuvo como consecuencia que los vehículos objeto de litigio ya no se consideraran microbuses. Por tanto, el Reglamento modificó la situación jurídica existente.*

*43. El Gobierno austriaco afirma lo siguiente. En toda la Unión Europea se aplican a dichos vehículos las disposiciones relativas a los vehículos de turismo y a los automóviles de tipo familiar. Ello no es aplicable a los vehículos destinados a transportar más de nueve personas. Según el Gobierno austriaco, este criterio también debe emplearse en el ámbito del Derecho tributario. Se remite a un proyecto de la Comisión de 1998 de modificación de la Directiva en el que el límite se encuentra en los vehículos destinados a transportar más de nueve personas, incluido el conductor.*

*44. Además, según el Gobierno austriaco, sólo en los últimos años han aparecido en el mercado microbuses de pequeña capacidad como el Pontiac TransSport y el Fiat Ulysee. Estos vehículos sustituyen a los vehículos de turismo y no a los autobuses. Por ello, considerar dichos vehículos como autobuses sería contrario al objetivo del artículo 12, apartado 2, punto 2, de la UstG 1994 y a la jurisprudencia del Verwaltungsgerichtshof. El artículo 10 del Reglamento de 1996 también precisa que dichos vehículos deben considerarse vehículos de turismo o automóviles de tipo familiar. En el Reglamento se establecen por primera vez criterios vinculantes. La finalidad de dicha disposición no es ampliar la categoría de vehículos excluidos del derecho de deducción, sino establecer una línea divisoria más clara.*

*45. Para comenzar quiero recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exclusiones del derecho de deducción deben interpretarse en sentido restrictivo. Una interpretación restrictiva implica que tampoco son admisibles las modificaciones de carácter secundario relativas al derecho de deducción, que no sean acordes con la finalidad de la Directiva.*

*46. La justificación del Reglamento dada por el Gobierno austriaco debe examinarse a la luz de lo anterior. El Gobierno austriaco se refiere, principalmente, a la función de los microbuses objeto de litigio. Dicha función es comparable con la de un vehículo de turismo y no con la de un autobús. Esta función también está reconocida en algunos ordenamientos jurídicos de la Unión Europea. A primera vista, el Gobierno austriaco indica correctamente la función de dichos microbuses. No obstante, esta función no es relevante para responder a la primera cuestión del juez remitente. Tampoco es determinante que los microbuses de pequeña capacidad, como el Pontiac TransSport y el Fiat Ulysee, no hayan aparecido en el mercado -según parece- hasta 1987.*

*47. Sobre la base de la exigencia de una interpretación restrictiva, para la respuesta del Tribunal de Justicia lo determinante es que los microbuses con una capacidad inferior a nueve personas se beneficiasen de un derecho de deducción hasta la entrada en vigor del Reglamento y posteriormente no.*

*48. A mayor abundamiento, observo que la Strukturanpassungsgesetz 1996 y el Reglamento basado en ella pretenden precisamente suprimir determinadas posibilidades de deducción. El objetivo de la nueva normativa es, según la exposición de motivos del proyecto del Gobierno (entre otros), la disminución del déficit presupuestario y la amortización de la deuda pública.*

*49. Propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial del siguiente modo: Con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva, 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.

## VI. La segunda cuestión

50. La segunda cuestión del juez remitente se divide en dos partes. En primer lugar, deben abordarse las consecuencias jurídicas de no haber seguido el procedimiento de consulta del artículo 29 de la Directiva. A continuación, debe analizarse el significado del criterio «razones coyunturales».

### El procedimiento de consulta

51. El Gobierno austriaco indica que el procedimiento del artículo 29 tiene carácter meramente consultivo y, a diferencia, por ejemplo, del artículo 27 de la Directiva, no prevé una decisión del Consejo. El objetivo es facilitar una aplicación coherente de la Directiva. Un ciudadano no puede invocar el incumplimiento de dicha disposición.

52. Según la Comisión, un Estado miembro no puede invocar el artículo 17, apartado 7, sin que haya tenido lugar previamente el procedimiento de consulta. Recuerda que el Tribunal de Justicia, en la sentencia *Direct Cosmetics* -en relación con el artículo 27, apartado 2, de la Directiva, que también prevé una notificación por parte del Estado miembro que adopta una medida de no aplicación- declaró lo siguiente: «En virtud del deber general consagrado por el párrafo tercero del artículo 189 del Tratado, los Estados miembros tienen la obligación de cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva. A no ser que se haya establecido una excepción de conformidad con el artículo 27, que impone a los Estados miembros el deber de notificación, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una disposición contraria al sistema de la Sexta Directiva.» La Comisión alega que este planteamiento estricto también es aplicable al artículo 29. La consulta conduce a una aplicación coordinada del artículo 17, apartado 7. Además, permite examinar con carácter preventivo si la medida nacional ha sido adoptada por razones coyunturales.

53. Al apreciar estas cuestiones, tengo en cuenta, en primer lugar, que el procedimiento del artículo 29 de la Directiva debe distinguirse del procedimiento del artículo 27 de la Directiva al que se refiere la sentencia *Direct Cosmetics*. El procedimiento del artículo 27 tiene por objeto obtener una autorización del Consejo para adoptar medidas de inaplicación, mientras que el procedimiento del artículo 29 no tiene tal consecuencia. Contrariamente a lo que afirma la Comisión, la sentencia *Direct Cosmetics* no puede aplicarse, sin más, al procedimiento del artículo 29.

54. Por estos motivos, me remito a la -detallada- jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el incumplimiento de requisitos esenciales de forma. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia distingue entre requisitos de forma esenciales y no esenciales. El incumplimiento de los requisitos de forma esenciales acarrea la nulidad del acto. En este sentido, el Tribunal de Justicia entiende de modo amplio el concepto de requisito esencial de forma.

55. En mi opinión, en el presente asunto, no seguir el procedimiento de consulta previsto en el artículo 29 de la Directiva debe considerarse un incumplimiento de un requisito esencial de forma que conlleva la nulidad de la invocación del artículo 17, apartado 7, de la Directiva. Deduzco esto del tenor del propio artículo 17, apartado 7. Sólo es admisible una exclusión del derecho de deducción «sin perjuicio de la reserva (léase "consulta") prevista en el artículo 29». Con arreglo a esta disposición, la consulta al Comité constituye un requisito para la adopción de una medida nacional basada en el artículo 17, apartado 7, y no un mero intercambio de información. También es lógico que la obligación de consulta tenga tal relevancia. El procedimiento de consulta también tiene por finalidad, en este caso, que la Comisión pueda ejercer un control sobre el uso de la

posibilidad de establecer exclusiones que -como resalté en mi apreciación de la primera cuestión- debe interpretarse en sentido estricto.

56. Mi punto de vista encuentra apoyo en la sentencia de 30 de abril de 1996, *CIA Security International*. En dicha sentencia se trataba el incumplimiento de un Estado miembro de la obligación de notificación prevista en la Directiva 83/189/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas. En dicha sentencia el Tribunal de Justicia comparó la obligación de notificación con «una obligación de comunicación previa que no subordinaba la entrada en vigor de las normativas mencionadas a la aprobación o a la no oposición de la Comisión». Por el contrario, la obligación de notificación no tiene por objeto «simplemente informar a la Comisión, sino precisamente, [...] con un propósito más general, eliminar o limitar los obstáculos a los intercambios, informar a los otros Estados de las normativas técnicas previstas por un Estado, conceder a la Comisión y a los demás Estados miembros el tiempo necesario para reaccionar y proponer una modificación que permita disminuir las restricciones a la libre circulación de mercancías que se deriven de la medida prevista y dejar a la Comisión el tiempo necesario para proponer una Directiva de armonización». Debido a esta finalidad más general, el Tribunal de Justicia considera la obligación de notificación un requisito esencial de forma, a diferencia de la comunicación general con la que se compara.

57. También a la luz de los criterios de la sentencia *CIA Security International*, la obligación de consulta del artículo 17, apartado 7, debe calificarse de requisito esencial de forma. Esta obligación también tiene una finalidad más general que consiste en poder controlar el uso que hacen los Estados miembros de la posibilidad de establecer exclusiones e impedir, de este modo, un uso demasiado irreflexivo.

El criterio de las «razones coyunturales»

58. El Gobierno austriaco alega que los Estados miembros pueden hacer uso del artículo 17, apartado 7, para corregir desequilibrios macroeconómicos, para reducir el déficit presupuestario y para amortizar la deuda pública. No es necesario que las medidas nacionales tengan un límite temporal. Puede tratarse de medidas que ya existan en el momento de la entrada en vigor de la Directiva. La Comisión aduce, por el contrario, que los Estados miembros no pueden ejercitar esta facultad por tiempo indefinido debido a razones presupuestarias.

59. Un Estado miembro sólo puede establecer exclusiones del derecho de deducción del IVA, en el sentido del artículo 17, apartado 7, por razones coyunturales. Para mí está fuera de duda que no tiene un origen coyuntural una medida de duración indefinida que, además, tiene por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

60. El requisito de las razones coyunturales implica que la medida tributaria debe tener por objetivo hacer frente a las oscilaciones de la coyuntura. La medida forma parte de la política coyuntural de un Estado miembro. Entiendo por política coyuntural, en este sentido, la influencia a corto plazo, a través del presupuesto del Estado, en las magnitudes macroeconómicas como la producción, el consumo, la importación y la exportación. Normalmente se trata de un período de 1 a 2 años.

61. En este contexto no se puede abordar detalladamente la cuestión de qué margen de actuación deja aún el establecimiento de la Unión Económica y Monetaria a los Estados miembros para ejecutar una política coyuntural propia. Pero considero que desde el establecimiento de la Unión Económica y Monetaria debe coordinarse dicha política dentro de la Unión. En este sentido me remito al procedimiento del artículo 99 CE. En consecuencia, no será muy grande la posibilidad de recurrir unilateralmente al artículo 17, apartado 7, de la Directiva.

62. A continuación, abordo de nuevo la segunda cuestión del juez remitente. En principio, una medida en el sentido del artículo 17, apartado 7, de la Directiva, debe estar limitada en el tiempo. Una oscilación en la coyuntura es, por su naturaleza, un fenómeno temporal. En mi opinión, no es necesario per se que dicha limitación temporal esté contemplada expresamente en la propia medida -una medida por tiempo indefinido puede derogarse posteriormente-, pero, en tal caso, de su exposición de motivos o de otros documentos anexos sí debe resultar claramente que el Estado miembro también tiene la intención de derogar dicha medida cuando la situación coyuntural lo permita.

63. En cualquier caso, está claro que una medida que por razones coyunturales excluye el derecho de deducción no puede tener carácter estructural.

## VII. Conclusión

64. Sobre la base de las anteriores consideraciones propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del Verwaltungsgerichtshof 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.*