

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 8 de diciembre de 2011 (1)

Asunto C-594/10

T.G. van Laarhoven

(Petición de decisión prejudicial
planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Deducción del impuesto soportado — Restricción — Normativas preexistentes transitoriamente admisibles ? Modificación de una restricción preexistente que conduce a su ampliación cuantitativa ? Vehículo utilizado tanto con fines empresariales como con fines privados ? Imposición de la utilización privada»

I. Introducción

1. El derecho a la deducción del impuesto soportado en principio no puede ser restringido. No obstante, la Sexta Directiva (2) y la posterior Directiva 2006/112/CE (3) continúan admitiendo normativas nacionales preexistentes que restringen el derecho a deducir el impuesto soportado, siempre que la normativa en cuestión estuviese en vigor en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva. ¿Pero qué sucede con las posteriores modificaciones de tal normativa que restrinjan aún más el derecho a deducción únicamente en lo concerniente a la cuantía? Ésta es esencialmente la cuestión cuya respuesta se solicita al Tribunal de Justicia en el presente asunto. Pero en este contexto también debe resolverse si la normativa neerlandesa subyacente efectivamente debe examinarse a la luz de las normas del Derecho de la Unión relativas a la deducción del impuesto soportado o, eventualmente, a la luz de las normas relativas al gravamen de la utilización privada, pues dicha normativa sí que admite la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado para vehículos utilizados con fines tanto empresariales como privados, y únicamente respecto de la utilización privada prevé un gravamen anual posterior a tanto alzado.

II. Marco legal

A. Derecho de la Unión

2. El artículo 6, titulado «Prestaciones de servicios», de la Sexta Directiva dispone, entre otros:
«2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

[...]

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.

3. El artículo 11, recogido en el título VIII («Base imponible») de la Sexta Directiva, prevé para lo concerniente a este asunto que:

«A. *En el interior del país*

1. La base imponible estará constituida:

[...]

c) en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;

[...].»

4. El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» en la versión del artículo 28 *séptimo*, apartado 1, establece:

«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 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.

[...].»

5. El artículo 20 de la Directiva, titulado «Regularización de las deducciones», prevé lo siguiente:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

[...]»

B. *Derecho neerlandés*

6. Según la exposición del órgano jurisdiccional remitente, los Países Bajos, con ocasión de la transposición de la Sexta Directiva, mantuvieron un régimen que limita la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios en relación con vehículos de turismo que el empresario utiliza no sólo con fines empresariales, sino también con fines privados. (4) Conforme a dicho régimen primeramente se deduce el IVA que grava la tenencia —inclusive la adquisición— del turismo, como si el vehículo fuera utilizado exclusivamente con fines empresariales. Sin embargo, al término de cada año se efectúa una imposición *a posteriori*, que se calcula aplicando un porcentaje fijo de una cantidad a tanto alzado que, a efectos de la percepción del impuesto sobre la renta, se estima como autoconsumo para fines privados. Dicha cantidad a tanto alzado representa a su vez un determinado porcentaje del precio de catálogo o del valor del automóvil.

7. A lo largo de los años, dicho régimen fue modificado en varias ocasiones que, según el órgano jurisdiccional remitente, en la mayoría de los casos condujeron a una reducción del importe definitivamente deducible.

8. Por una parte, el porcentaje fijo mencionado fue modificado en varias ocasiones. Mientras que en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva era del 12 %, posteriormente quedó fijado, sucesivamente, en el 12,5 %, 13,5 % y 13 %, si bien desde el 1 de enero de 1992 vuelve a situarse en el 12 %. Por otra parte, desde entonces se ha incrementado el importe de autoconsumo, al que se le aplica dicho porcentaje fijo. Mientras que inicialmente se situaba, al menos, en el 20 % del precio de catálogo del vehículo, posteriormente fue incrementado hasta el 24 % y, a continuación, al 25 % para determinados supuestos, especialmente cuando la utilización privada superaba un determinado kilometraje. Desde el 1 de enero de 2004 y hasta el período impositivo controvertido, el importe de autoconsumo era por lo menos del 22 %, a menos

que el automóvil fuera utilizado anualmente con fines privados para menos de 500 kilómetros. También la clasificación del trayecto regular de casa al trabajo como uso empresarial o privado, cambiante a lo largo de los años, pudo conducir a que el importe del autoconsumo se incrementara en determinados períodos.

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

9. El Sr. van Laarhoven explota en los Países Bajos en forma de empresa unipersonal una oficina de asesoría fiscal. En 2006, el patrimonio de la empresa contó sucesivamente con dos vehículos de turismo, que el interesado utilizó tanto para fines de la empresa como para fines privados. En su declaración del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al cuarto trimestre, el interesado declaró como adeudada una cantidad de 538 euros en concepto de impuesto sobre el valor añadido en relación con el uso privado, si bien a continuación impugnó dicha liquidación, pretendiendo la devolución de dicho importe. Como ni su reclamación ni su demanda en primera instancia prosperaron, recurrió en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden. Alega, entre otros argumentos, que la normativa fiscal neerlandesa aplicada es contraria a la «cláusula de standstill» del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

10. Con estos antecedentes, el Hoge Raad plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva a que se introduzcan modificaciones en una normativa como la controvertida que se limita la deducción, con la que un Estado miembro ha querido hacer uso de la posibilidad que le ofrece dicha disposición de (mantener la) exclusión de la deducción para determinados bienes y servicios, si como consecuencia de dichas modificaciones en la mayoría de los casos ha aumentado la cantidad que está excluida de la deducción, pero la lógica y la sistemática de dicha normativa permanece inalterada?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe el juez nacional dejar inaplicada en su totalidad la normativa que limita la deducción o le puede bastar con dejar de aplicarla en la medida en que ha ampliado el alcance de la exclusión o limitación existente en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva?»

11. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia se han personado el Sr. van Laarhoven, el Gobierno neerlandés, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión Europea, si bien el Gobierno del Reino Unido sólo ha presentado observaciones escritas.

IV. Apreciación jurídica

A. Observaciones previas

12. El derecho a la deducción del impuesto soportado, que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia en términos explícitos y precisos, (5) según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, es un elemento esencial del sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (6) Tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, (7) se puede ejercitar inmediatamente, (8) y garantiza así la neutralidad de dicho impuesto. (9) En consecuencia, el derecho a deducción, en principio, no puede limitarse. (10)

13. No obstante, el derecho a deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en su párrafo segundo. (11) Conforme

a éste, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo. (12) Como esto último, hasta la fecha, no se ha producido, (13) los Estados miembros estaban autorizados, en el período de tiempo en cuestión, a mantener su legislación vigente en materia de exclusión del derecho a la deducción. (14)

14. El Hoge Raad solicita al Tribunal de Justicia que interprete dicho artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el contexto del régimen neerlandés relativo al tratamiento a los efectos del IVA de vehículos de turismo utilizados tanto con fines empresariales como con fines privados. A juicio del Hoge Raad, dicho régimen, que ya existía en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, implica una limitación del derecho a la deducción del impuesto soportado. Sus dudas sobre la compatibilidad de dicho régimen con la Sexta Directiva se deben, en concreto, al hecho de que el régimen haya sido modificado repetidamente desde la entrada en vigor de la Directiva, limitando aún más, en lo que a la cuantía se refiere, la posibilidad de deducir el impuesto soportado.

15. Sin embargo, se suscita la duda de si en realidad la normativa neerlandesa es una restricción del derecho a deducir el impuesto soportado que deba examinarse a la luz del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

16. De hecho, como también señala la Comisión, el régimen neerlandés permite al sujeto pasivo deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado, que grava en particular la adquisición de un vehículo de turismo que está destinado a ser utilizado al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados. Siendo así, dicho régimen satisface la jurisprudencia reiterada, según la cual, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines empresariales y para fines privados, el sujeto pasivo puede optar por incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, (15) y en tal caso el IVA soportado por la adquisición de dicho bien es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente con arreglo a los artículos 17 y 18 de la Directiva. (16)

17. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que el derecho a deducción se ve restringido al disponer la normativa neerlandesa un gravamen posterior escalonado en el tiempo, en lo que al uso para fines privados del vehículo se refiere. Así, al final de cada año se devenga el impuesto sobre el valor añadido sobre el uso para fines privados, aplicando un porcentaje fijo a una cantidad a tanto alzado del coste, que representa a su vez un determinado porcentaje del precio de catálogo o del valor del automóvil.

18. Sin embargo, con arreglo al sistema de la Sexta Directiva, tal imposición *a posteriori* del uso para fines privados no puede considerarse como restricción del derecho de deducción en el sentido del artículo 17, apartado 6, de la Directiva, que sería admisible únicamente como excepción y sólo de forma transitoria. Antes bien, tal recaudación *a posteriori* del impuesto sobre el valor añadido respecto del uso privado de un bien atribuido íntegramente a la empresa, que permitió la deducción íntegra e inmediata del IVA soportado, es conforme con la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva. (17)

19. Efectivamente, es la propia Directiva la que prevé que, en un caso así, frente al derecho a deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado existe la obligación, que se corresponde con el citado derecho, de pagar el IVA aplicable al uso privado del bien empresarial. (18) A tal efecto, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva asimila el uso privado a una prestación de servicios a título oneroso, de modo que el sujeto pasivo, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva, debe pagar el IVA sobre los gastos efectuados para dicho uso. (19)

20. El mismo objetivo lo persigue el artículo 20 de la Sexta Directiva, que establece reglas de regularización de las deducciones iniciales, y que, aunque su ámbito de aplicación no coincida totalmente con el del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, es también de aplicación a situaciones en las que un bien se utiliza tanto con fines profesionales como privados. (20)

21. Ambas disposiciones de la Directiva tratan, por una parte, de evitar que, debido a la deducción íntegra del impuesto soportado, concedida inicialmente, se proporcione una ventaja económica injustificada al sujeto pasivo, que utiliza también con fines privados un bien afecto a su empresa, frente al consumidor final. Por otra parte, ambas disposiciones tratan de garantizar una correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la recaudación del impuesto repercutido. (21)

22. Si bien en la resolución de remisión el Hoge Raad señala que la normativa neerlandesa sobre el uso con fines privados de bienes afectos al patrimonio empresarial no preveía hasta el 1 de enero de 2007 un gravamen en relación con la utilización con fines privados en el sentido del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, procede constatar que el régimen neerlandés aquí controvertido regula la tributación de vehículos utilizados tanto con fines profesionales como con fines privados y que permitió la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado. Por tanto, a fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente indicaciones útiles para poder examinar la conformidad de dicha normativa con la Sexta Directiva, procede interpretar el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y el artículo 20 de la Sexta Directiva, y no el artículo 17, apartado 6, de dicha Directiva.

23. No obstante, más adelante me ocuparé subsidiariamente de la interpretación del artículo 17, apartado 6, de la Directiva, solicitada por el Hoge Raad, para el caso de que el Tribunal de Justicia no acoja mi opinión.

B. Acerca de la interpretación de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 20 de la Sexta Directiva

24. Como ya he señalado, conforme a la jurisprudencia, los ámbitos de aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y del artículo 20 de la Sexta Directiva pueden solaparse. Ése será el caso, en particular, cuando el bien atribuido a la empresa haya permitido la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado y a continuación se haya utilizado no sólo con fines profesionales, sino también para fines privados. (22) Según parece, de la jurisprudencia hasta la fecha no se desprende en qué circunstancias debe examinarse preferentemente, en su caso, alguna de estas dos disposiciones de la Directiva, en una situación así.

25. Considerado desde la sistemática, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Directiva parece ser la norma más especial, pues se aplica únicamente al uso privado o no empresarial, pero no a la utilización para una actividad exenta. (23) Asimismo, la aplicación de dicha disposición conduce a que la utilización para fines privados constituya una operación gravada según el artículo 17, apartado 2, de la Directiva. (24) Esta ficción tiene como

consecuencia que el sujeto pasivo tuvo y continúa teniendo derecho a deducir el IVA soportado respecto del bien afecto en su totalidad a su empresa, (25) de modo que no es necesaria la regularización prevista en el artículo 20 de la Directiva, cuyos presupuestos de aplicación en cualquier caso no parecen cumplirse. Adicionalmente, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Directiva permite una gestión más flexible que el artículo 20, apartado 2, de la Directiva, que prevé únicamente una regularización anual.

26. Es cierto que el régimen neerlandés relativo a la tributación del uso privado de vehículos de uso mixto, al prever una tributación anual *a posteriori*, presenta un cierto paralelismo con el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, que también prevé una regularización anual de la deducción del impuesto soportado. Sin embargo, con arreglo a la sentencia Wollny, (26) los Estados miembros, desde el margen de apreciación de que disfrutaban, también en lo que concierne a la tributación de la utilización privada con arreglo al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, tienen la posibilidad de prever la aplicación, a efectos de la determinación de la base imponible, de las normas relativas a la regularización de las deducciones, contenidas en el artículo 20.

27. En cualquier caso, a los efectos del presente examen no es necesario aclarar de forma definitiva la cuestión de la relación exacta entre el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 20 de la Directiva. Basta con constatar, habida cuenta de su finalidad común (27) y de su mismo efecto económico, (28) que tienen como finalidad garantizar el derecho a deducción y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. (29) Sin embargo, ésta sólo se salvaguarda cuando la compensación que se efectúa en virtud de alguna de estas disposiciones no excede ni queda por debajo de lo que corresponde al uso privado efectivo. El gravamen posterior por el impuesto sobre el valor añadido debe producirse en la medida del enriquecimiento que, en caso contrario, resultaría para el sujeto pasivo del uso privado del bien para el cual pudo deducir íntegramente el impuesto soportado. (30)

28. Respecto del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha aclarado que, aunque el concepto «total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios», como tal, es un concepto del Derecho de la Unión, los Estados miembros disponen de cierto margen de apreciación en lo concerniente a los principios aplicables para determinar el importe correspondiente de los gastos. También el artículo 20, apartados 1 y 4, de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros cierto margen de apreciación, al disponer que las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán «de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros» y que en la aplicación del apartado 2 los Estados miembros podrán, entre otros, precisar cuál es la cuantía del impuesto que ha de tomarse en consideración para la regularización, así como autorizar simplificaciones administrativas.

29. Si bien dicho margen de apreciación seguramente admite, en cierta medida, métodos de cálculo a tanto alzado, debe garantizarse que tal operación satisfaga en principio lo exigido por la Sexta Directiva para la compensación a efectuar *a posteriori*. En consecuencia, el cálculo a tanto alzado no debe ser desproporcionado en relación con el alcance efectivo del uso privado.

30. Esto es algo al menos dudoso en relación con el régimen neerlandés en cuestión, pues en el controvertido ejercicio fiscal 2006, el gravamen *a posteriori* se calculó como sigue: si la utilización con fines privados alcanzaba al menos los 500 km/año, el importe de autoconsumo se fijaba en al menos el 22 % del valor del vehículo. El tipo impositivo aplicado a dicho importe de autoconsumo era del 12 %. La Comisión entiende que esa forma de cálculo a tanto alzado no es compatible con la Directiva, pues, al no prever ninguna otra diferenciación, en caso de una utilización privada de más de 500 km/año, no excluye un enriquecimiento injustificado del sujeto

pasivo ni, al no considerar una eventual devaluación del vehículo, una excesiva carga tributaria para el sujeto pasivo.

31. A mi juicio, corresponde al órgano jurisdiccional remitente evaluar dicho extremo, pues de la resolución de remisión no se desprende claramente si en el año 2006 el importe de autoconsumo se calculó a partir del precio de catálogo o a partir del valor efectivo del automóvil. Asimismo, en la resolución de remisión se afirma respecto del cálculo del importe de autoconsumo en el año 2006 que el porcentaje era *por lo menos* del 22 %, de modo que no puede excluirse que en función del alcance del uso privado se produzca una diferenciación añadida.

32. Si en el procedimiento principal el Hoge Raad llega a la conclusión de que la normativa neerlandesa controvertida ha conducido a una excesiva imposición *a priori* (31) del uso privado efectivo de los vehículos, a la vista de la primacía del Derecho de la Unión y de su obligación de proteger los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los particulares, debe inaplicar la normativa nacional en la medida en que ésta se exceda de un gravamen adecuado de la utilización privada. (32)

33. Por lo tanto, debería responderse al Hoge Raad que los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 20 de la Sexta Directiva se oponen a una normativa nacional que admite la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado para vehículos utilizados con fines tanto empresariales como privados, pero respecto de la utilización privada prevé una imposición *a posteriori* a tanto alzado que es desproporcionada respecto del alcance efectivo de la utilización privada. Cuando un juez nacional se enfrenta a una normativa así, si ésta da lugar a un gravamen posterior excesivo de la utilización privada efectiva del vehículo, deberá inaplicar dicha normativa en la medida en que exceda de la imposición adecuada de la utilización privada.

C. *Subsidiariamente: sobre la primera cuestión prejudicial*

34. Para el caso de que el Tribunal de Justicia, sin considerar la circunstancia de que la normativa neerlandesa aquí controvertida admite la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado y sólo prevé la recaudación *a posteriori* del IVA sobre la utilización privada, entendiéndose que, conforme al tenor de la cuestión prejudicial, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva precisa de interpretación, a continuación examinaré dicha disposición a título subsidiario. A tal efecto, igual que el órgano jurisdiccional remitente, partiré de la premisa, a mi juicio, equivocada, de que la normativa neerlandesa restringe el derecho a la deducción del impuesto soportado.

35. Como ya he expuesto, con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los Estados miembros pudieron mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción, existente en el momento en que entró en vigor dicha Directiva. (33)

36. El Tribunal de Justicia ha precisado a este respecto que el mero hecho de que la norma nacional concreta que restringe el derecho de deducción haya sido aprobada con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva no implica que deba ser excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción del artículo 17, apartado 6, de la Directiva. En cambio, procede considerar que una disposición que sea esencialmente idéntica a la legislación anterior o que se limite a mitigarla está cubierta por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. (34)

37. Por el contrario, una normativa nacional no constituye una restricción del derecho de deducción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva e infringe el artículo 17, apartado 2, de ésta si tiene como consecuencia la ampliación, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva. (35)

38. En este contexto, el Tribunal de Justicia resolvió en la sentencia *Buffer* (36) que una normativa que se base en una lógica diferente de la del Derecho anterior y establezca procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

39. A diferencia de lo que, al parecer, entiende el Gobierno neerlandés, yo no logro apreciar que la sentencia *Puffer* deba interpretarse en el sentido de que únicamente existe una modificación no contemplada en la excepción del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva cuando la nueva normativa se base en una lógica diferente y establezca procedimientos nuevos. A mi parecer, se trata sólo de uno de los posibles supuestos en que la normativa nacional amplía el ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva.

40. Así lo acreditan especialmente la sentencia *Comisión/Francia*, (37) el punto de partida de la jurisprudencia sobre las ampliaciones inadmisibles, y la sentencia *X Holding*, (38) dictada después de la sentencia *Puffer*. En ninguna de las dos sentencias se aplicaron los criterios de lógica diferente y procedimientos nuevos. Por el contrario, demuestran que incluso una mera ampliación cuantitativa de una restricción existente del derecho de deducción en principio tiene como consecuencia que la normativa ya no esté contemplada por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

41. Ahora bien, en lo que concierne a la normativa neerlandesa controvertida hay que constatar que ya en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva disponía que para los vehículos de uso tanto empresarial como privado se excluye una deducción *definitiva* del impuesto soportado en relación con la utilización privada. Una normativa preexistente de este tipo puede considerarse, en principio, amparada por la excepción del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva siempre que se vea en ella una restricción al derecho de deducción garantizado por el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. Únicamente cabría cuestionarse si, a la vista de las modificaciones efectuadas desde entonces, procede otra calificación. El hecho en sí de las modificaciones no se opone a la aplicación del artículo 17, apartado 6, de la Directiva, sino que lo decisivo es el alcance de las modificaciones.

42. Ya que, según las apreciaciones del órgano jurisdiccional remitente, la lógica y la sistemática de la normativa neerlandesa permanecen inalteradas desde la entrada en vigor de la Sexta Directiva y no se aprecian indicios que sugieran otra calificación, el examen debe concentrarse en que las modificaciones, en la mayoría de los casos, han limitado cuantitativamente y de forma adicional la deducción definitiva del impuesto soportado.

43. Como ya he expuesto, una nueva restricción cuantitativa que no afecte sólo a supuestos excepcionales basta, en principio, para apreciar una ampliación de las exclusiones existentes. (39)

44. Aun así, sería precipitado concluir automáticamente que la normativa neerlandesa de este modo se ha alejado del objetivo de la Sexta Directiva.

45. Por el contrario, deben considerarse las particularidades del mecanismo de restricción aquí

controvertido. Como ya hemos visto, aquéllas consisten en que para los vehículos de uso mixto se admite inicialmente una deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado, si bien posteriormente se recauda el IVA por la utilización privada, de modo que se podría entender que la deducción del impuesto soportado no fue definitiva.

46. Como ya se ha expuesto, un mecanismo así sí que responde a los objetivos de la Directiva, si de este modo la deducción inicialmente concedida es posteriormente compensada en la medida en que el vehículo haya sido efectivamente utilizado para fines privados. Si el régimen inicial de restricción no satisfacía este requisito (el de gravar la utilización privada adecuadamente con el IVA) pero se le aproxima en virtud de las posteriores modificaciones, dicho régimen en conjunto resulta más acorde con los objetivos de la Sexta Directiva, aun cuando en comparación con la situación anterior la deducción del impuesto soportado que definitivamente se admite sufra una restricción mayor.

47. Únicamente si la restricción adicional no sirve para gravar *a posteriori* y en la medida necesaria con el IVA la utilización privada del vehículo, que en virtud de la deducción inmediata del impuesto soportado estaba inicialmente exento de IVA, a fin de evitar sobre todo un enriquecimiento injustificado del sujeto pasivo habría que apreciar que se aleja más del objetivo de la Directiva y que, por tanto, no está cubierta por la excepción del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente evaluar a tal efecto la normativa neerlandesa en cuestión.

48. Por tanto, propongo subsidiariamente al Tribunal de Justicia que responda como sigue a la primera cuestión prejudicial: El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a las modificaciones de una normativa nacional preexistente en el momento de la entrada en vigor de la Directiva

- que limita el derecho a deducir el impuesto soportado en relación con ciertos bienes empresariales de uso mixto, admitiendo inicialmente la deducción inmediata e íntegra, pero en definitiva sólo parcialmente, pues sobre la utilización privada recauda el IVA *a posteriori*,

- y, a consecuencia de dichas modificaciones, en la mayoría de los casos ha aumentado importe que está excluido de la deducción definitiva, pero la lógica y la sistemática de dicha normativa permanecen inalteradas,

sólo cuando la restricción adicional exceden lo que es necesario para un gravamen adecuado por el IVA de la utilización privada (y sólo en esa medida).

D. *También subsidiariamente: sobre la segunda cuestión prejudicial*

49. Para el caso de que el Tribunal de Justicia respondiese a la primera cuestión prejudicial como tal, a continuación examino subsidiariamente también la segunda cuestión prejudicial.

50. Con su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el juez nacional, en caso de que la normativa nacional, una vez modificada, ya no esté comprendida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, infringiendo así el artículo 17, apartado 2, debe dejar inaplicada en su totalidad dicha normativa o si le puede bastar con dejar de aplicarla en la medida en que ha ampliado el alcance de la exclusión o limitación existente en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

51. Como acertadamente ha señalado el Gobierno neerlandés, la inaplicación en su totalidad de la normativa neerlandesa, en la medida en que excluya para los vehículos de uso mixto la deducción definitiva del impuesto soportado en lo que concierne a la utilización privada,

conduciría a un resultado incompatible con la Sexta Directiva, pues en tal caso la utilización privada quedaría exenta del IVA. Por lo tanto, desde la perspectiva del Derecho de la Unión no cabe considerar la inaplicación en su totalidad.

52. Dado que, en cualquier caso, la normativa nacional sólo no está comprendida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en la medida en que la restricción adicional que introduce exceda lo que es necesario para un gravamen adecuado por el IVA de la utilización privada, la forma de proceder que impone el Derecho de la Unión al juez nacional consiste en aplicar el nuevo régimen sólo en la medida necesaria para dicho gravamen. En dicho caso no es necesario recurrir a la normativa anterior.

53. Si la restricción adicional de la deducción definitiva del impuesto soportado, introducida por la modificación, en conjunto excede lo necesario para gravar la utilización privada, conduciendo así a una mayor restricción que, en conjunto, resulta inadmisibles, corresponde al juez nacional decidir con arreglo a las opciones que le brinda el Derecho nacional si puede aplicar la versión modificada en la medida en que abarca la normativa restrictiva preferente, o si la inaplica (40) y aplica como tal la normativa anterior.

54. En general debe observarse a este respecto que a tal efecto no es determinante necesariamente el alcance de la restricción previsto por el Derecho nacional en el momento de entrar en vigor la Sexta Directiva, ya que, si dicha restricción fue mitigada después de entrar en vigor la Directiva pero antes de la modificación concreta de que se trata, un Estado miembro en principio no podrá retroceder a dicha situación anterior de su Derecho nacional. (41)

55. Por lo tanto, propongo subsidiariamente al Tribunal de Justicia que responda como sigue a la segunda cuestión prejudicial: Cuando la restricción adicional del derecho a la deducción del impuesto exceda lo que es necesario para un gravamen adecuado por el IVA de la utilización privada, de modo que la normativa modificada ya no esté comprendida, a ese respecto, en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el juez nacional debe aplicar dicha normativa sólo en la medida necesaria para dicho gravamen. La inaplicación en su totalidad de la normativa nueva y/o antigua, que tendría como resultado que la utilización privada quedaría exenta del impuesto sobre el valor añadido, es incompatible con la Sexta Directiva.

V. Conclusión

56. En conjunto propongo al Tribunal de Justicia que responda al Hoge Raad del siguiente modo:

«Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 20 de la Sexta Directiva se oponen a una normativa nacional que admite la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado para vehículos utilizados con fines tanto empresariales como privados, pero respecto de la utilización privada prevé una imposición *a posteriori* a tanto alzado que es desproporcionada respecto del alcance efectivo de la utilización privada. Cuando un juez nacional se enfrenta a una normativa así, si ésta da lugar a un gravamen posterior excesivo de la utilización privada efectiva del vehículo, deberá inaplicar dicha normativa en la medida en que exceda de la imposición adecuada de la utilización privada.»

57. Subsidiariamente propongo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a las dos cuestiones prejudiciales del Hoge Raad:

«1) El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a las modificaciones de una normativa nacional preexistente en el momento de la entrada en vigor de la Directiva

- que limita el derecho a deducir el impuesto soportado en relación con ciertos bienes empresariales de uso mixto, admitiendo inicialmente la deducción inmediata e íntegra, pero en definitiva sólo parcialmente, pues sobre la utilización privada recauda el IVA *a posteriori*,
- y, a consecuencia de dichas modificaciones, en la mayoría de los casos ha aumentado el importe que está excluido de la deducción definitiva, pero la lógica y la sistemática de dicha normativa permanecen inalteradas,

sólo cuando la restricción adicional exceden lo que es necesario para un gravamen adecuado por el IVA de la utilización privada (y sólo en esa medida).

2) Cuando la restricción adicional del derecho a la deducción del impuesto exceda lo que es necesario para un gravamen adecuado por el IVA de la utilización privada, de modo que la normativa modificada ya no esté comprendida, a ese respecto, en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el juez nacional debe aplicar dicha normativa sólo en la medida necesaria para dicho gravamen. La inaplicación en su totalidad de la normativa nueva y/o antigua, que tendría como resultado que la utilización privada quedaría exenta del impuesto sobre el valor añadido, es incompatible con la Sexta Directiva.»

1 – Lengua original: alemán.

2 – 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»).

3 – Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1). Como los hechos del procedimiento principal afectan al año 2006 y esta Directiva, con arreglo a su artículo 143, no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2007, procede examinar el presente asunto atendiendo a la Sexta Directiva.

4 – Artículo 15, apartado 6, de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Ley»), en relación con el artículo 15 de la Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Decisión de ejecución del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Uitvoeringsbeschikking»).

5 – Sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (C?345/99, Rec. p. I?4493), apartado 18; de 23 de abril de 2009, Puffer (C?460/07, Rec. p. I?3251), apartado 82, y PARAT Automotive Cabrio (C?74/08, Rec. p. I?3459), apartado 17.

6 – Sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Rec. p. I?1883), apartado 18; de 22 de diciembre de 2008, Magoora (C?414/07, Rec. p. I?10921), apartado 28, y de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C?274/10, Rec. p. I-7289), apartado 43.

7 – Sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Rec. p. I?1), apartado 15; de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02, Rec. p. I?3303), apartado 39, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C?174/08, Rec. p. I?10567), apartado 27.

8– Sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C?110/98 a C?147/98, Rec. p.

- I?1577), apartado 43; de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, Rec. p. I?5583), apartado 35, y de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C?368/09, Rec. p. I-7467), apartado 37.
- 9 – Sentencias de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler (C?409/99, Rec. p. I?81), apartado 59; de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca (C?371/07, Rec. p. I?9549), apartado 26, y Magoora, citada en la nota 6, apartado 28.
- 10 – Véanse las sentencias Magoora, citada en la nota 6, apartado 28; Pannon Gép Centrum, citada en la nota 8, apartado 37, y Comisión/Hungría, citada en la nota 6, apartado 43.
- 11 – Sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 5, apartado 19, y Magoora, citada en la nota 6, apartado 29.
- 12 – Sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 5, apartado 19; Danfoss y AstraZeneca, citada en la nota 9 apartado 28, y de 15 de abril de 2010, X Holding (C?538/08 y C?33/09, Rec. p. I?3129), apartado 38.
- 13 – Sentencias Puffer, citada en la nota 5 apartado 83; X Holding, citada en la nota 12, apartado 39, y de 30 de septiembre de 2010, Oasis East (C?395/09, Rec. p. I-8811), apartado 20. La Directiva 2006/112 contiene, a su vez, en el artículo 176 una excepción equivalente al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.
- 14 – Siempre que los bienes o servicios excluidos estén definidos de manera suficientemente precisa y no se trate de exclusiones generales, véase la sentencia X Holding, citada en la nota 12, apartados 40 a 45.
- 15 – Sentencias de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, Rec. p. I?3123), apartado 46; de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C?72/05, Rec. p. I?8297), apartado 21, y Puffer, citada en la nota 5, apartado 39.
- 16 – Sentencias de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens (C?434/03, Rec. p. I?7037), apartado 24; Wollny, citada en la nota 15, apartado 22, y Puffer, citada en la nota 5, apartado 40.
- 17 – Sentencia Wollny, citada en la nota 15, apartado 33.
- 18 – Sentencias Charles y Charles-Tijmens, citada en la nota 16, apartado 30, y Wollny, citada en la nota 15, apartados 24, 31 y 33.
- 19 – Véanse las sentencias de 8 de mayo de 2003, Seeling (C?269/00, Rec. p. I?4101), apartados 42 y 43; Charles y Charles-Tijmens, citada en la nota 16, apartado 25, y Puffer, citada en la nota 5, apartados 41 y 42.
- 20 – Sentencia Wollny, citada en la nota 15, apartado 34.
- 21 – Sentencia Wollny, citada en la nota 15, apartados 35 y 36.
- 22 – Véase el punto 20.
- 23 – Véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Rec. p. I?3039), apartado 33.
- 24 – Sentencia Puffer, citada en la nota 5, apartado 41.

25 – Véase la sentencia Puffer, citada en la nota 5, apartado 42.

26 – Citada en la nota 15, apartado 37.

27 – Sentencia Wollny, citada en la nota 15, apartado 37.

28 – Sentencia Uudenkaupungin kaupunki, citada en la nota 23, apartado 30.

29 – Sentencia Uudenkaupungin kaupunki, citada en la nota 23, apartado 26, respecto del artículo 20 de la Directiva.

30 – Sentencia Wollny, citada en la nota 15, apartados 32 a 36.

31 – Una eventual imposición *a posteriori* demasiado reducida sería en principio igual de problemática, pero podría ser irrelevante en el procedimiento principal, pues en él se trata únicamente de la impugnación de las liquidaciones de recaudación complementaria por el sujeto pasivo, que persigue su anulación o al menos una reducción del impuesto liquidado.

32 – Véase el punto 72 de mis conclusiones presentadas el 13 de diciembre de 2007 en el asunto Marks & Spencer (sentencia de 10 de abril de 2008, C-309/06, Rec. p. I-2283). En cambio, en la sentencia Magoora, citada en la nota 6, apartado 44, el Tribunal de Justicia se decantó por la interpretación de la normativa nacional conforme al Derecho de la Unión.

33 – Véase el punto 13.

34 – Sentencia Puffer, citada en la nota 5, apartados 85 y 87. Véase acerca de la cláusula «standstill» del artículo 57 CE, apartado 1, o del artículo 64 TFUE, apartado 1, en relación con la libre circulación de capitales frente a países terceros, las sentencias de 24 de mayo de 2007, Holböck (C-157/05, Rec. p. I-4051), apartado 41, y de 11 de febrero de 2010, Fokus Invest (C-541/08, Rec. p. I-1025), apartado 42.

35 – Sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia (C-40/00, Rec. p. I-4539), apartado 17; Metropol y Stadler, citada en la nota 5, apartado 46; de 11 de septiembre de 2003, Cookies World (C-155/01, Rec. p. I-8785), apartado 66; Magoora, citada en la nota 6, apartado 37; Danfoss y AstraZeneca, citada en la nota 9, apartado 28, y Puffer, citada en la nota 5, apartado 86.

36 – Citada en la nota 5, apartado 87. Véase también la sentencia Cookies World, citada en la nota 35, apartado 63, así como respecto de la cláusula «standstill» del artículo 57 CE, apartado 1, o del artículo 64 TFUE, apartado 1, en relación con la libre circulación de capitales frente a países terceros, las sentencias Holböck, citada en la nota 34, apartado 41, y Fokus Invest, citada en la nota 34, apartado 42.

37 – Citada en la nota 35, apartado 17.

38 – Citada en la nota 12, apartados 62 y ss.

39 – Véase el punto 40.

40 – Véase la sentencia Magoora, citada en la nota 6, apartado 44. Véase también Kokott/Henze, «Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands», en *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, pp. 279, 290.

41 – Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 35, apartados 17, 18 y 24.