CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 21 de enero de 1999 *

1. El presente asunto versa sobre la amplitud exacta de la facultad reconocida a los Estados miembros de excluir del derecho a deducción el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por un operador económico, sujeto pasivo, con motivo de la compra de vehículos de motor utilizados para la actividad de su empresa.

I. La normativa comunitaria

2. Según la resolución de remisión, una de las sociedades que dio origen al litigio principal formuló una solicitud de deducción del IVA para un período cuyo punto de partida se remonta a 1973, fecha en la cual se hallaba en vigor la Directiva 67/228/CEE. [1] Por consiguiente, la Segunda Directiva constituye, al igual que la Directiva 77/388/CEE [2] a la que se refieren las demás sociedades demandantes, una parte de la normativa comunitaria aplicable.

La Segunda Directiva

3. El artículo 11 de la Segunda Directiva, por el que se introduce el derecho a deducción, prevé, en su apartado 1:

«Respecto de los bienes y servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de su empresa, queda éste autorizado para deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas:

a) la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya soportado en las adquisiciones de bienes o en los servicios que le hayan sido prestados;

[...]»

* Lengua original: francés.

1 — Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»).

2 — 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 — 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»).

4. Sin embargo, el apartado 4 de este mismo artículo aclara:

«Podrán ser excluidos del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.»

La Sexta Directiva

5. Las disposiciones de la Sexta Directiva relativas al derecho a deducción figuran en el artículo 17, apartado 2, el cual prevé, en la versión resultante del artículo 28 *septies*, modificado, de la misma Directiva: [3]

«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. En el artículo 17, apartado 6, se halla enunciado un régimen de exclusión del derecho a deducción, a tenor del cual:

«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.»

3 — El artículo 28 *septies* fue introducido en la Sexta Directiva mediante el artículo 1, punto 22, de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1). Fue modificado por el artículo 1, punto 10, de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

7. El artículo 1 de la Sexta Directiva prevé que las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas adoptadas por los Estados miembros para adaptar su régimen del IVA al contenido de la Sexta Directiva entrarán en vigor, a más tardar, el 1 de enero de 1978.

8. El 25 de enero de 1983, la Comisión presentó al Consejo una propuesta para una Duodécima Directiva del Consejo 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: gastos que no conllevan derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, [4] la cual fue modificada por otra propuesta presentada por la Comisión al Consejo el 20 de febrero de 1984. [5] Esta propuesta no fue adoptada por el Consejo.

9. La Comisión presentó una nueva propuesta de Directiva el 17 de junio de 1998. [6]

II. La normativa nacional

10. Según la resolución de remisión, desde 1973 el Reino Unido ha venido prohibiendo la deducción del IVA en la compra de automóviles mediante varias normas legales de distintas fechas (en lo sucesivo, «Cars Orders») (Reglamentos sobre automóviles).

11. El artículo 4 del «VAT (Cars) Order 1972» (Reglamento de 1972 relativo al IVA que grava los automóviles), citado como ejemplo por el órgano jurisdiccional nacional, prevé lo siguiente:

«No podrá deducirse como impuesto soportado el impuesto sobre la entrega o importación de un vehículo de motor [...] salvo cuando:

a) se entregue en concepto de arrendamiento; o

b) el vehículo de motor se suministre o importe con la finalidad de convertirlo en un vehículo que no sea un vehículo de motor; o

c) el vehículo de motor no haya sido usado y se suministre o importe para ser vendido». [7]

4 — DO C 37, p. 8.

5 — DO C 56, p. 7.

6 — Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388 en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO C 219, p. 16).

7 — Texto citado en la página 4 de la traducción francesa de la resolución de remisión.

III. Los hechos y el procedimiento nacional

12. El procedimiento nacional fue incoado por tres grupos de partes.

13. Royscot Leasing Ltd y Royscot Industrial Leasing Ltd (en lo sucesivo, «sociedades Royscot») desarrollan actividades de leasing (arrendamiento financiero) consistentes en comprar automóviles para cederlos en arrendamiento a un precio que incluye el IVA. Las sociedades Royscot no llegan a poseer materialmente los vehículos, que son entregados directamente por el fabricante a los arrendatarios. Por consiguiente, ni las citadas sociedades ni sus empleados pueden utilizar los vehículos para usos privados.

14. T.C. Harrison Group Ltd (en lo sucesivo, «Harrison») es la representante de un grupo de sujetos pasivos del IVA, algunos de los cuales se dedican a tres actividades distintas. La primera de ellas es una actividad de leasing a largo plazo de automóviles, idéntica a la de las sociedades Royscot. La segunda es una actividad de alquiler a corto plazo de automóviles. Cuando éstos no se alquilan, se ponen a disposición de los empleados, que pueden utilizarlos gratuitamente fuera de sus horas de trabajo. La tercera actividad es una actividad de distribución de automóviles, ejercida en régimen de franquicia. El contrato de franquicia prevé la puesta a disposición de los clientes y del personal de una flota de automóviles de prueba. Determinados empleados pueden utilizar gratuitamente dichos vehículos para sus necesidades privadas fuera de las horas de trabajo.

15. Allied Domecq plc (en lo sucesivo, «Domecq») es la representante de un grupo de sujetos pasivos del IVA, algunos de los cuales se dedican a actividades de venta al por menor en el sector agroalimentario. Dichos sujetos pasivos emplean viajantes y técnicos que utilizan automóviles para ejercer sus funciones y recorren anualmente con este fin un número importante de kilómetros. El grupo compra vehículos ordinarios, denominados «automóviles utilitarios» para las necesidades profesionales de los empleados. Éstos pueden utilizar también los vehículos para fines privados, fuera de sus horas de trabajo, siempre que sea dentro de unos límites razonables. Los empleados deben pagar por este uso privado, que constituye, por consiguiente, una operación sujeta a tributación, cuyo precio incluye el IVA.

16. Domecq compra también automóviles, denominados «automóviles de representación» para las necesidades profesionales y privadas de sus altos cargos. Estos vehículos se eligen generalmente entre modelos más lujosos que los modelos seleccionados como automóviles utilitarios. El uso para fines privados o profesionales de los automóviles de representación difiere sensiblemente de un empleado a otro. Aquellos empleados que tienen coches de representación no deben pagar cantidad alguna como contrapartida por el uso privado de éstos.

17. Cada una de las partes formuló una solicitud de deducción del IVA que había soportado en la compra de los automóviles.

18. Las partes afirman que el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, de la misma forma que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no permiten al Reino Unido ni introducir ni mantener en vigor una exclusión del derecho a deducción del IVA como la establecida en las Cars Orders.

19. Los Commissioners of Customs & Excise denegaron todas las solicitudes por cuanto los Cars Orders prohíben las deducciones solicitadas.

20. Las partes en el asunto principal interpusieron un recurso ante el VAT and Duties Tribunal, el cual fue desestimado. Después de que la High Court of Justice desestimara asimismo sus recursos, recurrieron ante la Court of Appeal.

IV. Las cuestiones prejudiciales

21. Según este último órgano jurisdiccional, el único problema es el de si las Directivas Segunda y Sexta atribuyen a las partes un derecho a deducción que prevalece sobre la prohibición establecida en los Cars Orders. Por considerar que las disposiciones aplicables de dichas Directivas no son claras ni inequívocas, la Court of Appeal suspendió el procedimiento sobre el litigio principal y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Autorizaba el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, a los Estados miembros a introducir o a mantener en vigor, y autoriza el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, a los Estados miembros a mantener en vigor leyes nacionales que excluyen, sin limitación, el derecho a deducir el IVA devengado por la compra de vehículos de motor utilizados por un sujeto pasivo para realizar sus operaciones imponibles?

2) En particular, ¿puede excluirse el derecho a deducción:

a) aunque los automóviles constituyan instrumentos esenciales de la actividad, en el sentido de que ésta, por definición, no podría darse sin dichos automóviles (por ejemplo, las actividades de leasing de automóviles de las sociedades Royscot y las actividades de leasing y de alquiler del grupo T.C. Harrison);

b) aunque el sujeto pasivo o su personal nunca puedan disponer de los vehículos para sus necesidades privadas (por ejemplo, las actividades de leasing de automóviles de las sociedades Royscot y del grupo T.C. Harrison);

c) aunque el sujeto pasivo no pueda continuar sus actividades sin dichos vehículos (por ejemplo, los automóviles de "prueba" adquiridos por un miembro del grupo T.C. Harrison para su actividad de distribución);

d) aunque los empleados del sujeto pasivo no puedan ejercer sus funciones sin los citados vehículos (por ejemplo, los viajantes empleados por el grupo Allied Domecq);

e) con independencia de lo expuesto en las letras a), c) o d) *supra,* basándose en que los empleados del sujeto pasivo pueden utilizar, accesoriamente, los vehículos, para fines privados, fuera de sus horas de trabajo?

3) Para responder a la segunda cuestión, letra e), *supra,* ¿es importante saber:

a) si es posible repartir los gastos relativos a los automóviles entre el uso con fines profesionales y la utilización para las necesidades privadas;

b) si la autorización para utilizar los coches con fines privados constituye una operación sujeta a tributación por el IVA, debido a que el sujeto pasivo cobra a sus empleados una cantidad por dicha utilización?

4) La autorización conferida a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, ¿expiraba al finalizar el período de cuatro años mencionado en el párrafo primero?»

V. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia

22. Desde la resolución de remisión, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado acerca del sentido y del alcance de los apartados 2 y 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva en su sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia. [8]

23. Mediante el recurso por incumplimiento que dio lugar a esa sentencia, la Comisión deseaba que se declarara que la República Francesa había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva y, en particular, de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, al mantener en vigor disposiciones legales conforme a las cuales quedaba excluida la posibilidad de deducir el IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo.

8 — Asunto C-43/96, Rec. p. I-3903.

24. Se cuestionaba lo dispuesto en el artículo 237 del Anexo II del code général des impôts francés, a tenor del cual «no conllevarán derecho a deducción los vehículos o máquinas, cualquiera que sea su naturaleza, concebidos para transportar personas o de uso mixto que constituyan un activo fijo o, en el caso contrario, que no estén destinados a su reventa en estado nuevo».

25. En la Documentation administrative de base (Documentación Administrativa básica) de la Administración Tributaria francesa, se precisaba que los vehículos a los que se refiere esta disposición son, en particular, los automóviles.

26. La Comisión consideraba que, en este punto, el code général des impôts francés era contrario al principio, considerado fundamental, del derecho a deducir el IVA correspondiente a un medio de transporte que constituye el propio objeto de la actividad del sujeto pasivo.

27. El Tribunal de Justicia no estimó el recurso de la Comisión.

28. Después de haber señalado que, según la primera frase del párrafo primero del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, el Consejo determinará los gastos que no conlleven el derecho a la deducción del IVA, el Tribunal de Justicia declaró que de la frase siguiente, según la cual «del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional», se desprende que «[...] las normas cuya aprobación se requiere del Consejo no se limitan, *a priori*, a los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional». [9]

29. El Tribunal de Justicia consideró después que la expresión «todas las exclusiones», utilizada en el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17, el cual prevé que «hasta la entrada en vigor de las normas [...] [que el Consejo deberá adoptar], 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», «[...] comprende los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional». [10]

30. Finalmente, el Tribunal de Justicia afirmó claramente que «[...] dicha disposición autoriza a los Estados miembros a mantener normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo». [11]

VI. Las respuestas a las cuestiones prejudiciales

31. Las cuestiones primera y cuarta versan sobre el derecho de un Estado miembro a mantener una legislación nacional que

9 — *Ibidem*, apartado 17.
10 — *Ibidem*, apartado 18.
11 — *Ibidem*.

excluye del derecho a deducción el IVA devengado por un sujeto pasivo con motivo de la compra de vehículos de motor utilizados para realizar sus operaciones imponibles. Procede, pues, examinarlas conjuntamente.

Sobre las cuestiones primera y cuarta

32. Mediante su primera cuestión, la Court of Appeal pregunta al Tribunal de Justicia si el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva permitía a los Estados miembros adoptar o mantener en vigor una legislación que excluyera dicho derecho a deducción. De la misma forma, mediante las cuestiones primera y cuarta, dicho órgano jurisdiccional desea saber si el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros mantener en vigor una legislación de esta índole más allá del período de cuatro años después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

33. Procede examinar, en primer lugar, este último punto en la medida en que el Tribunal de Justicia, en su sentencia Comisión/Francia, antes citada, dio unas indicaciones de gran valor acerca de la interpretación que debe darse al artículo 17, apartado 6.

34. Recordemos que, según la sentencia Comisión/Francia, antes citada, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están autorizados para mantener normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo.

35. Para llegar a esta conclusión y a falta de un incumplimiento imputable al Estado miembro de que se trataba, el Tribunal de Justicia reconoció, de forma presunta, si bien necesaria, la conformidad a Derecho del mantenimiento de la legislación nacional que se cuestionaba una vez expirado el plazo de cuatro años previsto en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero. Efectivamente, esta legislación aún se hallaba en vigor en 1996, fecha de interposición del recurso, siendo así que el plazo de cuatro años, que había empezado a contar el 1 de enero de 1978, fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, había expirado el 1 de enero de 1982.

36. Esta solución deriva del propio tenor literal del texto. Efectivamente, el período de cuatro años le es oponible únicamente al Consejo y no a los Estados miembros, ya que corresponde al plazo en el que éste debe determinar los gastos que no conllevan derecho a deducción. No se ha fijado en modo alguno para delimitar el tiempo en el que los Estados miembros deben renunciar a las medidas de exclusión del derecho a deducción que hubieran adoptado.

37. Si bien la autorización concedida a los Estados miembros está sujeta a un plazo, éste no se halla predeterminado, ya que pueden mantenerse las legislaciones nacionales mientras el Consejo no haya aprobado la lista de gastos que no conllevan derecho a deducción.

38. Ciertamente, existe una relación entre el derecho a mantener en vigor las legislaciones nacionales y el plazo en el que debe actuar el Consejo, pues éste, al adoptar su decisión, pone fin a las medidas nacionales. Sin embargo, la inobservancia del plazo por parte del Consejo no puede reducir la libertad concedida a los Estados miembros para conservar su propio sistema, ya que no se halla previsto en la disposición plazo alguno que limite expresamente la duración de la validez de las legislaciones nacionales.

39. Los objetivos que persigue el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva y la economía del sistema que ésta establece confirman el planteamiento estrictamente literal que puede hacerse así del mismo.

40. La Sexta Directiva, en su duodécimo considerando, se fija un objetivo de armonización del régimen de deducciones. Ahora bien, su decimoséptimo considerando no deja de reconocer a los Estados miembros la facultad de mantener, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, medidas especiales de inaplicación con el fin de evitar fraudes o evasiones fiscales.

41. La conciliación de estos principios supone que se mantengan en vigor las legislaciones nacionales aplicables en materia de exclusión del derecho a deducción en tanto no se haya adoptado un dispositivo comunitario armonizado. Cualquier vacío jurídico en este ámbito, como aquel al que llevaría la aplicación inmediata de un derecho a deducción generalizado, sin previa determinación de los gastos no deducibles por la vía de una norma jurídica nacional o comunitaria, favorecería los comportamientos fraudulentos al permitir a los sujetos pasivos deducir, sin una razón válida, todo tipo de gastos privados de sus operaciones imponibles.

42. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha estimado que el legislador comunitario ha vinculado el término de la autorización concedida a los Estados miembros no a la expiración del período de cuatro años previsto en el párrafo primero, sino a la entrada en vigor efectiva de las normas que el Consejo queda obligado a adoptar, no obstante la expiración del plazo.

43. Por consiguiente, el período de cuatro años previsto en el párrafo primero no es oponible a los Estados miembros.

44. La sentencia del Tribunal de Justicia, Comisión/Francia, antes citada, nos facilita unos datos muy precisos para responder a la cuestión relativa a la índole de los gastos que los Estados miembros están facultados para excluir del derecho a deducción en virtud del artículo 17, más aún que para apreciar el alcance de la autorización concedida a los propios Estados miembros.

45. La libertad atribuida a los Estados miembros parece especialmente amplia en este ámbito, ya que los gastos relativos a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo pueden ser excluidos de toda deducción, según lo previsto en la sentencia de una forma completamente expresa.

46. El Tribunal de Justicia se ha negado expresamente a distinguir entre los medios de transporte destinados a un uso privado y los demás. Fundándose en el tenor literal del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, consideró que la expresión «todas las exclusiones», que se refiere a las exclusiones de la posibilidad de deducir determinados gastos, que los Estados miembros pueden mantener, «[...] comprende los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional». [12]

47. Sin embargo, utilizada en beneficio de la deducción del IVA aplicada únicamente a los bienes que tienen un carácter estrictamente profesional, una distinción de esta índole podría verse justificada por la preocupación de limitar el atentado infligido a la neutralidad del IVA, atentado constituido por cualquier exclusión de la posibilidad de deducir. Efectivamente, la denegación del derecho a deducción opuesta a un operador económico equivale a tolerar la existencia de un efecto cumulativo contrario a la propia naturaleza del IVA, que es limitar la tributación únicamente al valor añadido generado en una determinada fase del proceso de producción.

48. Sin embargo, el temor que tienen los Estados miembros a no poder garantizar la observancia de la línea divisoria entre los vehículos utilizados con carácter estrictamente profesional y los vehículos de uso mixto, debido a la dificultad de realizar unos controles eficaces, ha llevado al legislador comunitario a adoptar una normativa por la que se autoriza el mantenimiento de legislaciones aplicables tanto a unos como a otros. [13]

49. Es este mismo temor el que dio origen al hecho de que no se hagan distinciones en función del uso que pueda hacerse de los medios de transporte de que se trata, sino más bien en función de la índole de la actividad económica. Con arreglo al artículo 7, apartado 6, y a la interpretación que el Tribunal de Justicia ha dado de este precepto, importa poco que los vehículos adquiridos por un sujeto pasivo vayan destinados a una actividad que no entraña riesgo alguno de que los citados vehículos pasen a utilizarse con fines privados.

50. Las normas aplicables, en la forma en que las interpreta el Tribunal de Justicia, ponen de manifiesto, por lo tanto, la preocupación del legislador comunitario de no sacrificar los intereses financieros de los Estados miembros a las exigencias del buen funcionamiento y de la neutralidad del sistema común del IVA, por lo menos mientras éstos no se pongan de acuerdo sobre las categorías de gastos que no dan derecho a deducción del IVA.

12 — *Ibidem.*

13 — Resulta significativo que el Consejo no haya considerado suficiente, desde este punto de vista, la propuesta presentada por la Comisión en 1983, la cual había sentado el principio de la exclusión del derecho a deducción del IVA de «[...] los gastos relativos a la adquisición, fabricación o importación, arrendamiento financiero o alquiler, utilización, transformación, reparación y mantenimiento de automóviles de turismo [...]» (artículo 1, apartado 1). Es cierto que el proyecto, en el artículo 1, apartado 2, enumeraba algunas excepciones para los vehículos destinados al transporte a título oneroso de personas, a la enseñanza de la conducción o al entrenamiento, al alquiler y a los vehículos que forman parte de las existencias de explotación de una empresa.

51. En consecuencia, puede calificarse de muy amplia la facultad de los Estados miembros de excluir la posibilidad de deducir algunos gastos.

52. Sin embargo, este derecho no es ilimitado ya que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva enuncia una cláusula llamada de mantenimiento del *statu quo*, la cual congela los derechos nacionales vigentes en el ámbito de que se trata a 1 de enero de 1978, fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva. [14] Por consiguiente, no permite a los Estados miembros incrementar, después de esta fecha, la exigencia que las exclusiones del derecho a deducción hacen recaer sobre los operadores económicos.

53. De la misma forma, para que puedan mantenerse las normas de Derecho nacional, no basta con que éstas sean aplicables en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, el 1 de enero de 1978. Es necesario asimismo que sean conformes a las disposiciones de la Segunda Directiva, que siguen produciendo efectos en cada Estado miembro hasta la entrada en vigor de la Sexta Directiva. [15]

54. Efectivamente, no puede admitirse que la entrada en vigor de la Sexta Directiva, uno de cuyos objetivos es la armonización del régimen de deducciones del IVA, [16] tenga como consecuencia permitir a un Estado miembro mantener unas normas nacionales contrarias a las obligaciones que recaen sobre él en virtud de la citada Directiva, ya que ésta persigue, también, la consecución de una convergencia de los regímenes nacionales de IVA. [17]

55. Sin embargo, como vamos a ver, el régimen previsto por la Segunda Directiva deja también un amplio margen de apreciación a los Estados miembros.

56. Debo indicar, en primer lugar, que la obligación de atenerse a la Segunda Directiva plantea, como es natural, la cuestión de la interpretación de su artículo 11, apartados 1 y 4, para unos fines distintos del de la mera determinación del régimen aplicable a las operaciones imponibles producidas durante su período de validez.

57. El artículo 11, apartado 1, letra a), sienta el principio de la posibilidad de deducir el IVA soportado por los bienes y los servicios utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de su empresa. El artículo 11, apartado 4, prevé que podrán ser excluidos del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.

58. Por consiguiente, los Estados miembros pueden tener en cuenta la propia índole de

14 — Véase el punto 7 de estas conclusiones.
15 — Artículo 37 de la Sexta Directiva.
16 — Duodécimo considerando.
17 — Tercer considerando.

los bienes o de los servicios para excluirlos del derecho a deducción del IVA. Está claro que un vehículo automóvil se presta fácilmente a una utilización privada, por su propia naturaleza, sea cual fuere el uso al cual iba destinado inicialmente, lo cual no sería evidentemente el caso, por ejemplo, de una máquina-herramienta o de un gran número de otros bienes de un uso exclusivamente profesional.

59. Por otra parte, del tenor literal del artículo 11, apartado 4, no se deduce que la exclusión deba estar reservada a los bienes destinados *efectivamente* a una utilización privada, ya sea parcial o exclusiva. Parece que las dificultades del control convencieron al legislador comunitario de no establecer el requisito de una utilización efectiva. Por lo tanto, es suficiente con que el bien de que se trata pueda servir potencialmente para un uso privado, como lo demuestra el empleo del término «susceptibles».

60. Debo añadir que el criterio, propuesto por el texto, de la utilización de bienes o de servicios para la satisfacción de las necesidades privadas no es el único posible, como lo demuestra la locución adverbial «en especial» que precede a su formulación.

61. Por todas estas razones, la utilización del criterio basado en la naturaleza del bien parece idónea en el presente caso, habida cuenta de la clase de bienes que es objeto del litigio principal.

62. De lo anterior se deduce que, a mi juicio, los vehículos automóviles de turismo se hallan comprendidos dentro del grupo, contemplado en el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, de aquellos bienes que, por su propia naturaleza, son susceptibles de ser utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.

63. Por consiguiente, los Estados miembros podían, con arreglo a la Segunda Directiva, adoptar o mantener su legislación en la que se excluía la posibilidad de deducir este tipo de bienes, lo cual permitió al Tribunal de Justicia afirmar que están autorizados para mantenerlas bajo el régimen de la Sexta Directiva.

Sobre la segunda cuestión

64. De todo lo anterior se desprende que la sentencia Comisión/Francia, antes citada, responde directamente a las letras a), c) y d) de la segunda cuestión, mediante las cuales la Court of Appeal pregunta en sustancia al Tribunal de Justicia si tiene alguna incidencia sobre el derecho a deducción el hecho de que los automóviles constituyan instrumentos indispensables para el ejercicio de la actividad del sujeto pasivo.

65. Tanto si se trata de vehículos como los pertenecientes a las sociedades Royscot o a los miembros de Harrison, calificados por el órgano jurisdiccional remitente de instrumentos esenciales para su actividad, como de vehículos del tipo de los automóviles de prueba de los miembros de Harrison, sin los cuales, según la Court of Appeal, el sujeto pasivo no puede continuar sus actividades, como de automóviles del

tipo de los de los miembros de Domecq, sin los cuales los empleados del sujeto pasivo tampoco podrían ejercer sus funciones, estas categorías de vehículos de motor son con toda evidencia medios de transporte que constituyen la propia herramienta de la actividad del sujeto pasivo, en el sentido que lo entiende el Tribunal de Justicia.

66. El hecho de que no son una mera herramienta sino un instrumento indispensable para el ejercicio de la actividad de la empresa no tiene ninguna incidencia sobre el alcance de la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, según el cual las exclusiones cuyo mantenimiento se halla autorizado pueden comprender los gastos que tengan un carácter estrictamente profesional.

67. Recordemos que el recurso de la Comisión, que dio lugar a la sentencia Comisión/Francia, antes citada, estaba limitado «[...] a los supuestos en que los bienes "son necesarios hasta tal punto que condicionan absolutamente el ejercicio de la propia actividad económica", a diferencia de los supuestos en que los bienes "contribuyen sustancialmente a facilitar el ejercicio de la actividad económica"». [18]

68. La Comisión defendía la idea de que «[...] los gastos para los que se puede excluir el derecho a deducción sólo [pueden ser] aquellos en los que incurre un sujeto pasivo respecto de los bienes y servicios que no son absolutamente indispensables para el ejercicio de su profesión». [19]

69. De ello se deduce que, mediante la expresión «propio instrumento» de la actividad del sujeto pasivo, utilizada por el Tribunal de Justicia para calificar los medios de transporte cuyo IVA puede asimismo ser excluido del derecho a deducción, el órgano jurisdiccional comunitario ha pretendido designar un bien sin el cual se vería comprometida la actividad de la empresa, dicho de otra forma, un instrumento indispensable para la actividad del sujeto pasivo.

70. El carácter indispensable de los coches para la actividad de las partes en el asunto principal tampoco cambia nada de su naturaleza de bienes susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal, en el sentido del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva.

71. La interpretación efectuada por este Tribunal de Justicia da asimismo una respuesta inequívoca a las letras b) y e) de la segunda cuestión, relativas a las consecuencias que deben extraerse de la imposibilidad para el sujeto pasivo o su personal de usar para fines privados los vehículos de que se trata o a los estrictos requisitos a los que está sujeto el citado uso.

18 — Conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto en el que recayó la sentencia Comisión/Francia, antes citada, punto 7.

19 — Sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 15.

72. Como hemos visto, la facultad reconocida a los Estados miembros de conservar cualquier exclusión del derecho a deducción se aplica con independencia del tipo de utilización que se haga efectivamente del bien. Por consiguiente, el hecho de que los vehículos no sean utilizados para fines privados no obliga a los Estados miembros a introducir nuevamente el derecho a deducir las cantidades dedicadas a su adquisición. Con mayor razón, una utilización privada reglamentada con todo detalle no puede obligarlos a ello.

73. La tercera cuestión versa sobre la incidencia, sobre el derecho a deducción, de un reparto de los gastos dedicados a los vehículos, según que se refieran a su utilización privada o profesional. Versa asimismo sobre la incidencia de la utilización privada de los vehículos por los empleados bajo la forma de una operación imponible. Ahora bien, de los datos anteriores se desprende que los Estados miembros pueden conservar un régimen que excluya la posibilidad de deducir el IVA, cualquiera que sea el destino de los vehículos automóviles. Por lo tanto, dado que la tercera cuestión ha quedado sin objeto, entiendo que no procede responder a la misma.

74. La interpretación que propongo seguir al Tribunal de Justicia, a raíz de la sentencia dictada por éste en el asunto Comisión/Francia, antes citada, me parece que es la única posible en el estado del Derecho comunitario aplicable, a falta de ser la mejor. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, tanto el texto del artículo 17, apartado 6, como la falta de acuerdo de los Estados miembros sobre el régimen aplicable a los gastos de transporte de personas, imponen esta solución mientras el Consejo no se haya pronunciado. [20]

75. Al igual que la Comisión y de la misma forma que el Abogado General Sr. Jacobs en sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia Comisión/Francia, antes citada, considero que «[...] las normas que impiden a los sujetos pasivos deducir el IVA respecto de categorías de gastos de tal importancia producen un grave trastorno en el funcionamiento y en la neutralidad del sistema del IVA» y «dudo que el riesgo de fraude fiscal pueda justificar la exclusión total de estos bienes del mecanismo de deducción». [21]

76. En particular, es legítimo lamentar que no esté prohibida la exclusión del derecho a deducción en el supuesto de que los automóviles estén destinados directamente a la actividad del sujeto pasivo sin que éste pueda tomar posesión físicamente de los mismos, como sucede en materia de leasing. Efectivamente, en un caso semejante, ni el sujeto pasivo ni sus empleados pueden utilizar los vehículos para fines privados, de forma que los riesgos de fraude son insignificantes.

77. Ahora bien, de la misma forma que el Abogado General Sr. Jacobs, considero que «[...] debe darse una solución legislativa a este problema». [22] Por una parte, la normativa comunitaria aplicable, inequívoca sobre el extremo que ahora se debate, no se presta a una interpretación selectiva, aun cuando ésta estaría justificada por consideraciones de oportunidad. Por otra parte,

20 — *Ibidem*, apartados 18 y 19.

21 — Punto 23.

22 — *Ibidem*, punto 24.

una interpretación jurisprudencial, necesariamente dependiente de las circunstancias de hecho y de Derecho que dieron lugar al litigio principal, podría suscitar numerosos interrogantes acerca de si la solución propuesta puede extrapolarse a otras categorías de actividades o a otras formas de organización de las empresas. Finalmente y sobre todo, el texto aplicable, por la preocupación, claramente manifestada, de permitir el mantenimiento de todas las exclusiones previstas por las legislaciones nacionales, refleja la voluntad de los Estados miembros de no admitir distinciones en este ámbito mientras no se haya llegado a un acuerdo por la vía de la legislación comunitaria.

78. Por este motivo, me parece que únicamente una legislación que pueda realizar una armonización exhaustiva del derecho a deducción puede conciliar la más amplia posibilidad de deducir con la prevención de los riesgos de fraude.

Conclusión

79. Habida cuenta de estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente forma a las cuestiones planteadas por la Court of Appeal (England & Wales):

«1) El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, concedía a los Estados miembros el derecho a adoptar o a mantener en vigor disposiciones legislativas que excluían la posibilidad de deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los automóviles utilizados para la actividad del sujeto pasivo.

El artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva no se oponía al derecho de los Estados miembros a adoptar o a mantener en vigor disposiciones legislativas que excluían la posibilidad de deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los automóviles utilizados para la actividad del sujeto pasivo:

— cuando dichos vehículos eran un instrumento indispensable para el ejercicio de dicha actividad;

— cuando dichos vehículos no eran susceptibles de ser utilizados con fines privados.

2) El derecho conferido a los Estados miembros por 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, de mantener todas las exclusiones del derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido previstas por sus legislaciones nacionales en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva 77/388 no finaliza al expirar el período de cuatro años previsto en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388 para la adopción por el Consejo de las normas que determinen los gastos que no conlleven el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino desde la entrada en vigor de las citadas normas.

3) El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388 concede a los Estados miembros el derecho a mantener en vigor disposiciones legislativas que excluyen la posibilidad de deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los automóviles utilizados para la actividad del sujeto pasivo mientras no hayan entrado en vigor las normas que determinan los gastos que no conlleven el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, normas que debe adoptar el Consejo en virtud del artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388 no se opone al derecho de los Estados miembros a mantener en vigor disposiciones nacionales que excluyan la posibilidad de deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los automóviles utilizados para la actividad del sujeto pasivo:

— cuando dichos vehículos sean un instrumento indispensable para el ejercicio de dicha actividad;

— cuando dichos vehículos no sean susceptibles de ser utilizados con fines privados.»