SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 5 de octubre de 1999 *

En el asunto C-305/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por la Court of Appeal (England & Wales) (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Royscot Leasing Ltd y Royscot Industrial Leasing Ltd,

Allied Domecq plc,

T.C. Harrison Group Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO 1967,

* Lengua de procedimiento: inglés.

71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y del artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G. Hirsch (Ponente), Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, J.L. Murray y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd y Allied Domecq plc, por los Sres. A. Thornhill y K. Prosser, QC, designados por Ashurst Morris Crisp, Solicitors;

— en nombre de T.C. Harrison Group Ltd, por los Sres. S. Allcock, QC, y A. Hitchmough, Barrister, designados por Dibb Lupton Broomhead, Solicitors;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. S. Ridley, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por los Sres. G. Barling, QC, y R. Hill, Barrister;

— en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, avdelingschef del Udenrigsministeriet, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. G. Kanellopoulos, Consejero Jurídico adjunto en el Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. A. Rokofyllou, Consejera del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. K. Rispal-Bellanger, sous-directeur du droit économique international et du droit communautaire de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno irlandés, por el Sr. M.A. Buckley, Chief State Solicitor, en calidad de Agente, asistido por los Sres. A. Ó Caoimh, SC, D. Moloney, BL, y D. Sherlock, Deputy Revenue Solicitor;

— en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. H. Rotkirch, Embajador, Ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston osastopäällikkö, y la Sra. T. Pynnä, lainsäädäntöneuvos del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. E. Brattgård, departementsråd del Utrikesdepartementets, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y la Sra. H. Michard, miembros del Servicio Jurídico, y la Sra. F. Riddy, funcionaria nacional en comisión de servicios en este mismo Servicio, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd y Allied Domecq plc; de T.C. Harrison Group Ltd; de los Gobiernos del

Reino Unido, helénico, irlandés y finlandés, así como de la Comisión, expuestas en la vista de 19 de noviembre de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de enero de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 29 de julio de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de agosto siguiente, la Court of Appeal (England & Wales) planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del 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 (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), y del artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre tres grupos de demandantes, Royscot Leasing Ltd y Royscot Industrial Leasing Ltd (en lo sucesivo, «Royscot»), T.C. Harrison Ltd (en lo sucesivo, «Harrison») y Allied Domecq plc (en lo sucesivo, «Domecq»), y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») sobre la negativa de estos últimos a conceder a las referidas sociedades la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») devengado por la compra de vehículos de motor.

La normativa comunitaria

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

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

b) [...]»

Este mismo artículo, en su apartado 4, precisa:

«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.»

4 En virtud de su artículo 37, la Sexta Directiva vino a sustituir a la Segunda Directiva.

5 Según el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 *septies*, que fue introducido en la Sexta Directiva mediante 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 fiscales, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1), y que fue modificada por 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):

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

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

b) [...]»

6 En el artículo 17, apartado 6, de esta misma Directiva, se halla previsto 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.»

7 Las normas comunitarias previstas por esta disposición todavía no se han adoptado.

La normativa nacional

8 Desde 1973, el Reino Unido ha venido prohibiendo la deducción del IVA en la compra de vehículos de motor mediante varias normas legales dictadas en distintas fechas (en lo sucesivo, «Cars Orders»). El artículo 4 del VAT (Cars) Order 1972 prevé:

«No podrá deducirse como impuesto soportado el impuesto sobre la entrega o la 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.»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

9 Royscot desarrolla la actividad de leasing (arrendamiento financiero) consistente en comprar automóviles para arrendarlos a sus clientes a un precio que incluye el IVA. Royscot no toma posesión de los automóviles, los cuales son entregados directamente por el fabricante a los arrendatarios. Por lo tanto, ni Royscot ni sus empleados pueden utilizar los automóviles para la satisfacción de sus necesidades privadas.

10 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 de automóviles a largo plazo, idéntica a la de Royscot. La segunda es una actividad de arrendamiento de automóviles a corto plazo. Cuando éstos no se arriendan, 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 los vehículos de prueba para la satisfacción de sus necesidades privadas.

11 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. Dichos sujetos pasivos emplean viajantes y técnicos que precisan utilizar vehículos de motor para desempeñar sus funciones. Los empleados pueden utilizar también los citados automóviles de una forma razonable para fines privados pagando una cantidad por este concepto. Domecq compra asimismo vehículos de motor para la satisfacción de las necesidades profesionales y privadas de sus altos cargos con arreglo a sus contratos de trabajo. Los empleados que tienen los citados automóviles no deben abonar cantidad alguna por la utilización privada de éstos.

12 Royscot, Harrison y Domecq formularon una solicitud con el fin de conseguir la deducción del IVA devengado por la compra de vehículos de motor, dado que, en su opinión, ni el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva ni el

artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva permiten al Reino Unido introducir ni mantener en vigor una exclusión del derecho a deducción como la establecida en los Cars Orders.

13 Las solicitudes de Royscot y de Domecq se refieren a los períodos cubiertos por la Sexta Directiva, en tanto que la de Harrison versa sobre un período que se remonta a 1973, fecha en que se hallaba en vigor la Segunda Directiva.

14 Los Commissioners denegaron las citadas solicitudes por cuanto las Cars Orders prohíben la deducción. Royscot, Harrison y Domecq interpusieron un recurso ante el VAT and Duties Tribunal, que fue desestimado. Después de que la High Court of Justice desestimara también su recurso, las demandantes recurrieron a la Court of Appeal, la cual decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

Sobre las dos primeras cuestiones

15 Mediante sus cuestiones primera y segunda, que conviene examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva autorizaba a los Estados miembros a introducir y a mantener en vigor, y si el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva autoriza a éstos a mantener en vigor unas exclusiones generales del derecho a deducción del IVA soportado con motivo de la compra de vehículos de motor utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas, incluso si

— los citados vehículos constituían un instrumento indispensable para el ejercicio de la actividad desempeñada por el sujeto pasivo de que se trata o si

— los referidos vehículos no podían ser utilizados, en un supuesto concreto, por el sujeto pasivo de que se trate, para la satisfacción de sus necesidades privadas.

16 Royscot, Harrison y Domecq afirman que el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva limita las exclusiones a aquellos supuestos en los cuales los vehículos de motor pueden ser utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal. En efecto, esta disposición debe ser interpretada teniendo en cuenta el principio fundamental sentado en el apartado 1 de esta misma disposición, que confiere el derecho a deducción. Por lo tanto, el artículo 11, apartado 4, no se aplica de igual modo a aquellos bienes que constituyan los instrumentos indispensables de la actividad del sujeto pasivo y a aquellos supuestos en los que sea posible determinar la parte del IVA soportada conforme al artículo 11, apartado 2.

17 Por lo que se refiere al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, Royscot, Harrison y Domecq señalan que la cláusula de «standstill» contenida en esta disposición no autoriza el mantenimiento en vigor de aquellas exclusiones que no estuvieran justificadas por el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva. Además, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, interpretado en su contexto, únicamente autoriza a los Estados miembros a mantener unas exclusiones que se refieran a aquellos gastos que contengan o puedan contener un elemento no profesional que no pueda distinguirse del elemento profesional sobre la base del criterio de determinación establecido en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

18 En cambio, los Gobiernos del Reino Unido, danés, francés, irlandés, finlandés y sueco alegan que del tenor literal del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva se deduce claramente que los Estados miembros podían excluir del régimen de las deducciones los gastos correspondientes a la compra de bienes como los vehículos de motor, exclusiones que pueden mantener en vigor en virtud del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva

19 La Comisión sostiene que, dada la importancia que tiene el derecho a deducción para el sistema del IVA, el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no autorizan a los Estados miembros a excluir del derecho a deducción los gastos efectuados para los instrumentos esenciales de la actividad del sujeto pasivo. Durante la vista, la Comisión expuso que, de la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia (C-43/96, Rec. p. I-3903), se deduce que, inicialmente, el Reino Unido había sido en efecto autorizado para mantener en vigor las exclusiones del derecho a deducción de que se trata. Sin embargo, la Comisión opina que el Reino Unido perdió el citado derecho a raíz de una modificación del Derecho nacional que infringe la cláusula de «standstill» contenida en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

20 Tal y como ya decidió el Tribunal de Justicia en los apartados 18 y 19 de la sentencia Comisión/Francia, antes citada, tanto del tenor literal como de los trabajos preparatorios del artículo 17, apartado 6, segundo párrafo, de la Sexta Directiva cabe deducir que este precepto debe ser interpretado en el sentido de que la expresión «todas las exclusiones» comprende aquellos gastos que tengan un carácter estrictamente profesional. Por lo tanto, dicha disposición autoriza a

los Estados miembros a mantener unas normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción no solamente del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo, sino también del correspondiente a los vehículos de motor que, en un caso concreto, no puedan ser utilizados para la satisfacción de necesidades privadas.

21 Es cierto que, como han indicado en especial Royscot, Harrison y Domecq, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva presupone que las exclusiones que pueden mantener los Estados miembros en virtud de esta disposición eran legales en virtud de la Segunda Directiva, la cual era anterior a la Sexta Directiva.

22 No obstante, debe recordarse, a este respecto, que el artículo 11 de la Segunda Directiva, mientras que en su apartado 1 introdujo el derecho a deducción, en su apartado 4 previó que los Estados miembros podían excluir del régimen de las deducciones determinados bienes y determinados servicios.

23 De su tenor literal, que es claro y carente de ambigüedades, se deduce que la citada disposición autorizaba a los Estados miembros a excluir del derecho a deducción incluso aquellos gastos que tuvieran un carácter estrictamente profesional. En efecto, de la segunda parte del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, según el cual las exclusiones pueden afectar en especial a determinados bienes y servicios que puedan ser utilizados exclusiva o parcialmente para la satisfacción de las necesidades privadas no cabe deducir que los Estados miembros únicamente podían excluir los gastos para tales bienes y servicios. Por el contrario, al utilizar el término «en especial», el legislador ha manifestado claramente su intención de no limitar las exclusiones admitidas a los gastos efectuados en bienes y servicios que puedan ser utilizados para la satisfacción de necesidades privadas.

24 Sin duda alguna, como sostienen Royscot, Harrison y Domecq, el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción vaciando de esta forma de su contenido al régimen establecido mediante el artículo 11, apartado 1, de esta misma Directiva.

25 Sin embargo, al excluir del derecho a deducción determinados bienes como los vehículos de motor, el Reino Unido no ha conculcado el sistema general del derecho a deducción, sino que ha hecho uso de la autorización conferida por el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva. Ello es tanto más aplicable cuanto que los automóviles son unos bienes que, por su propia naturaleza, pueden ser utilizados exclusiva o parcialmente para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.

26 Procede pues responder a las cuestiones primera y segunda que el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva autorizaba a los Estados miembros a introducir o a mantener, y que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva autoriza a éstos a mantener exclusiones generales del derecho a deducción del IVA devengado por la compra de vehículos de motor utilizados por el sujeto pasivo para la satisfacción de las necesidades de sus operaciones gravadas, incluso

— cuando los citados vehículos fueren un instrumento indispensable para el ejercicio de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo de que se trata o

— cuando los referidos vehículos no pudieren ser utilizados, en un supuesto concreto, para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo de que se trata.

Sobre la tercera cuestión

27 Habida cuenta de la respuesta que se ha dado a las dos primeras cuestiones, la tercera cuestión ha quedado desprovista de objeto, de forma que no procede responder a la misma.

Sobre la cuarta cuestión

28 Royscot, Harrison y Domecq afirman que la cláusula de «standstill» contenida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo de la Sexta Directiva remite a la primera frase del párrafo primero y que esta remisión es también temporal. A partir del momento en que las citadas normas ya no pueden entrar en vigor, por haber expirado el período de cuatro años contemplado en el párrafo primero, ya no existe la facultad transitoria de los Estados miembros de mantener las exclusiones nacionales.

29 No obstante, como han alegado todos los Gobiernos que han presentado observaciones, debe destacarse que el tenor literal del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva pone claramente de manifiesto que la autorización concedida a los Estados miembros para mantener su legislación actual en materia de exclusión del derecho a deducción subsiste hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo.

30 Esta interpretación concuerda con la que dio el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, Rec. p. 4081), al antiguo artículo 32 de la Sexta Directiva, el cual contenía, para los bienes de ocasión, una disposición transitoria análoga a la del artículo 17, apartado 6. En efecto, en el apartado 24 de esta última sentencia, el Tribunal de Justicia estimó que, mientras el legislador comunitario no hubiere actuado, al no haber respetado el plazo exigido para este fin, procedía limitarse a aplicar el artículo 32 de la Sexta Directiva, el cual se limitaba a autorizar a los Estados miembros que aplicaban un régimen especial de IVA a los bienes de ocasión a mantenerlo. El artículo 32 de la Sexta Directiva fue suprimido por la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa

el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388 — Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO L 60, p. 16).

31 Por lo que se refiere al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, incumbe asimismo al legislador comunitario establecer el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a deducción del IVA, y realizar de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA.

32 Procede, pues, responder a la cuarta cuestión que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que los Estados miembros pueden mantener las exclusiones del derecho a deducción del IVA contempladas en su párrafo segundo, aunque el Consejo no haya determinado, antes de expirar el plazo previsto en el párrafo primero, los gastos que no conllevan derecho a deducción del IVA.

Costas

33 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, danés, helénico, francés, irlandés, finlandés y sueco, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Court of Appeal (England & Wales) mediante resolución de 29 de julio de 1997, declara:

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, autorizaba a los Estados miembros a introducir o a mantener, y el artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, autoriza a éstos a mantener unas exclusiones generales del derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por la compra de vehículos de motor utilizados por el sujeto pasivo para la satisfacción de las necesidades de sus operaciones gravadas, incluso

— cuando los citados vehículos fueren un instrumento indispensable para el ejercicio de la actividad desempeñada por el sujeto pasivo de que se trata o

— cuando los referidos vehículos no pudieren ser utilizados, en un supuesto concreto, para satisfacer las necesidades privadas del sujeto pasivo de que se trata.

2) **El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388 debe ser interpretado en el sentido de que los Estados miembros pueden mantener las exclusiones del derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido contempladas en su párrafo segundo, aunque el Consejo no haya determinado, antes de expirar el plazo previsto en el párrafo primero, los gastos que no conllevan derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Hirsch Murray Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 5 de octubre de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

P.J.G. Kapteyn