SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 8 de enero de 2002 *

En el asunto C-409/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H

y

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

y entre

Michael Stadler

y

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 17, apartados 6 y 7, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva

* Lengua de procedimiento: alemán.

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 Quinta),

integrado por los Sres. P. Jann, Presidente de Sala, A. La Pergola, L. Sevón (Ponente), M. Wathelet y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, jefa de división;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre el Gobierno austriaco, por el Sr. A. Längle, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno austriaco, representado por los Sres. H. Dossi, en calidad de agente, y A. Längle, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, expuestas en la vista de 5 de julio de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de octubre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 22 de septiembre de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de octubre siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 17, apartados 6 y 7, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmbh (en lo sucesivo, «Metropol») y la Finanzlandesdirektion für Steiermark, por una parte, y el Sr. Stadler y la Finanzlandesdirektion für Voralberg, por otra, relativos al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por el uso de un vehículo Pontiac TransSport y de un vehículo Fiat Ulysse, respectivamente.

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, párrafo segundo, de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), establece que «en cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

4 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva somete al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5 El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» establece, en su apartado 2, letra a), que, «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 [...] las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo».

6 El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva prevé:

«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 Con arreglo al artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva:

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

8 El artículo 29, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva dispone:

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

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

El Comité estará presidido por un representante de la Comisión.

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

Marco jurídico nacional

9 A tenor del artículo 12, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz de 1994 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994, BGBl. 663/1994; en lo sucesivo, «UStG 1994»), que entró en vigor el 1 de enero de 1995, el empresario puede deducir del IVA «la cuota específicamente indicada por otro empresario en una factura [...] que se le ha dirigido por las entregas de bienes u otras prestaciones efectuadas por su empresa en el interior del país».

10 No obstante, con arreglo al artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994, no se consideran efectuadas por la empresa las entregas y otras prestaciones «que tengan relación con la compra (fabricación), alquiler o uso de vehículos de turismo, automóviles de tipo familiar o motocicletas, a excepción de los vehículos de auto-escuela, vehículos nuevos y vehículos destinados exclusivamente a la reventa mercantil, así como los vehículos automóviles destinados al menos en un 80 % al transporte profesional de personas».

11 De la resolución de remisión se desprende que el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994 reproduce, con idéntico contenido, las disposiciones del artículo 12, apartado 2, punto 2, letra c), de la Umsatzsteuergesetz de 1972, en su versión modificada en último lugar en 1989 (BGBl. 419/1989; en lo sucesivo, «UStG 1972».

12 Según el tenor literal de la circular Z 09 1202/4-IV/9/87, del Ministro federal de Hacienda de 18 de noviembre de 1987 (AÖF 1987/330; en lo sucesivo, «circular de 1987»):

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

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

13 Mediante el artículo 44, punto 4, de la Strukturanpassungsgesetz (Ley de adaptación estructural), de 30 de abril de 1996 (BGBl. 201/1996), se añadió al artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994 un párrafo que autoriza al Ministro federal de Hacienda a precisar, mediante reglamento que podrá adoptarse con efectos a partir del 15 de febrero de 1996, los conceptos de vehículo de turismo y de automóvil de tipo familiar.

14 El Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen (Reglamento del Ministro federal de Hacienda sobre la clasificación fiscal de los

vehículos como vehículos de turismo o como automóviles de tipo familiar), de 20 de junio de 1996 (BGBl. 273/1996; en lo sucesivo, «Reglamento de 1996»), adoptado sobre la base de este nuevo párrafo, entró en vigor con efecto retroactivo a 15 de febrero de 1996.

15 El referido Reglamento prevé, en su artículo 1, que «los camiones y los autobuses pequeños no están incluidos en los conceptos de vehículos de turismo y automóviles de tipo familiar».

16 El artículo 10 del Reglamento establece:

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

1. Que el vehículo esté autorizado, conforme a la normativa sobre circulación, para transportar nueve personas como mínimo (incluido el conductor) y tenga, además un maletero en su interior. La primera fila de asientos debe ir equipada de fábrica, con tres plazas fijas.

2. Que el vehículo esté autorizado, conforme a la normativa sobre circulación, para transportar siete personas como mínimo (incluido el conductor) y esté equipado, de fábrica, con un maletero situado detrás de la tercera fila de asientos, con una longitud mínima de 500 mm. Esta longitud debe ser

accesible por término medio desde el suelo del maletero hasta una altura de 500 mm sobre el suelo.»

Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

17 En sus declaraciones correspondientes a los ejercicios de 1996 y 1997, Metropol solicitó la deducción del IVA soportado por la utilización de un vehículo Pontiac TransSport.

18 En la liquidación de 27 de abril de 1998, el Finanzamt (administración tributaria) liquidó el IVA correspondiente a 1996 sin deducir el IVA soportado por el empleo de dicho vehículo. No obstante, en la liquidación de 6 de noviembre de 1998, para calcular el IVA correspondiente a 1997, dedujo el IVA soportado por la utilización del mismo vehículo.

19 Mediante decisión de 9 de julio de 1998, la Finanzlandesdirektion für Steiermark desestimó, por infundado, el recurso de reposición interpuesto por Metropol contra la liquidación de 1996. Consideró que, aunque los vehículos Pontiac TransSport habían sido clasificados efectivamente como «microbuses» y, que por ese motivo, habían podido acogerse a la deducción del IVA antes de la entrada en vigor del Reglamento de 1996, era indiscutible que dichos vehículos no estaban incluidos en el concepto de «autobuses pequeños» descrito en el citado Reglamento. Por consiguiente, considerados desde el 15 de febrero de 1996 como vehículos de turismo, en lo sucesivo estaban excluidos del derecho de deducción. Según la Finanzlandesdirektion für Steiermark, la nueva situación jurídica era compatible con el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, porque la definición contenida en el Reglamento de 1996 se basaba en la jurisprudencia del Verwaltungsgerichtshof anterior a 1995. El mencionado Reglamento se limitó a corregir una práctica administrativa demasiado liberal.

20 Mediante decisión de 21 de diciembre de 1998, la Finanzlandesdirektion für Steiermark anuló de oficio la liquidación de 1997 en ejercicio de sus competencias de control, debido a que la deducción de que se trata se había concedido vulnerando la normativa aplicable.

21 Metropol interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof contra las decisiones de la Finanzlandesdirektion für Steiermark de 9 de julio y de 21 de diciembre de 1998.

22 En sus declaraciones correspondientes al ejercicio de 1996, el Sr. Stadler solicitó la deducción del IVA soportado por la utilización de un vehículo Fiat Ulysse. Alegaba que las restricciones al derecho a la deducción del IVA soportado por la utilización de microbuses, introducidas por las medidas de rigor presupuestario en 1996, eran contrarias a la Sexta Directiva.

23 En la liquidación de 1 de diciembre de 1997, el Finanzamt denegó la deducción del IVA soportado por la utilización del vehículo Fiat Ulysse del Sr. Stadler.

24 Mediante decisión de 8 de marzo de 1999, la Finanzlandesdirektion für Voralberg desestimó el recurso de reposición interpuesto por el Sr. Stadler contra dicha liquidación. En su decisión, señalaba que el Reglamento de 1996 había definido de nuevo los conceptos de vehículo de turismo y automóvil de tipo familiar, del artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994, para adaptarlos a la jurisprudencia del Verwaltungsgerichtshof. Consideraba que no se había producido una ampliación del ámbito de aplicación de las exclusiones del

derecho a la deducción del IVA contraria al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, porque el Reglamento de 1996 se limitaba a aplicar la mencionada disposición de la UStG 1994.

25 El Sr. Stadler interpuso un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof contra esta decisión.

26 El Verwaltungsgerichtshof señala que, desde el 1 de enero de 1978, el derecho a deducir el IVA pagado por la compra, el alquiler y la explotación de vehículos de turismo, automóviles de tipo familiar y motocicletas está, en principio, excluido en Austria.

27 Sin embargo, del artículo 12, apartado 2, punto 2, letra c), de la UStG 1972, aplicable hasta el 31 de diciembre de 1994 y del artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994, que la sustituyó desde el 1 de enero de 1995, no se puede deducir ni una definición de los conceptos de vehículos de turismo y automóviles de tipo familiar, ni una distinción entre esta categoría y la de los camiones y microbuses, que sí da derecho a la deducción del IVA.

28 En su circular de 1987, dirigida a la administración tributaria, el Ministro federal de Hacienda precisó los criterios que permiten distinguir un microbús de un vehículo de turismo. Dicha circular, vinculante para las autoridades públicas en su condición de instrucción ministerial, sirvió de base jurídica a una práctica administrativa consolidada. Si un vehículo respondía a la definición de microbús que figuraba en la circular de 1987 y se utilizaba predominantemente para los fines de la empresa, en la práctica, la administración tributaria concedía sistemáticamente la deducción del IVA soportado por el uso de ese vehículo.

29 Según el Verwaltungsgerichtshof, siguiendo dicha práctica administrativa, la deducción del IVA soportado por el uso de los vehículos Pontiac TransSport y Fiat Ulysse, considerados microbuses, se admitió hasta el 15 de febrero de 1996. A partir de esa fecha, la excluyó el Reglamento de 1996, que fija las características de los microbuses de forma más estricta que la práctica administrativa anterior. En efecto, no se discute, en el asunto principal, que los referidos vehículos no reúnen los nuevos requisitos.

30 El Verwaltungsgerichtshof destaca que el Reglamento de clasificación fiscal de los vehículos vincula tanto a las autoridades tributarias como a él mismo cuando interpreta el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994.

31 Precisa que resulta de la exposición de motivos del Proyecto de Ley del Gobierno que dio lugar a la Strukturanpassungsgesetz 1996 que dicha Ley fue concebida como parte de un «programa de consolidación» del Gobierno federal destinado a reducir el déficit presupuestario y a amortizar la deuda pública.

32 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse 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, en el sentido de que prohíbe a un Estado miembro excluir determinados vehículos del derecho a deducción después de la entrada en vigor de la Directiva, mientras que la

práctica administrativa permitía efectivamente, antes de la entrada en vigor de la Directiva, que dichos vehículos se acogieran a la deducción del impuesto?

2) Si se responde afirmativamente a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 17, apartado 7, primera frase, 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, en el sentido de que permite a un Estado miembro, sin consulta previa en el sentido del artículo 29 de la Directiva, ampliar indefinidamente las exclusiones de la deducción en la forma citada en la cuestión primera, con la finalidad de consolidar su presupuesto?»

Sobre la primera cuestión

33 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro excluya, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, los gastos correspondientes a determinados vehículos del derecho a la deducción del IVA, mientras que, en el momento de la entrada en vigor de la mencionada Directiva, tales gastos daban derecho a deducir el IVA con arreglo a una práctica consolidada de las autoridades públicas de dicho Estado, basada en una circular ministerial.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

34 El Gobierno austriaco indica que, en una sentencia de 20 de junio de 1958, el Verwaltungsgerichtshof estimó que los vehículos de turismo se empleaban

fundamentalmente con fines privados o empresariales por un número limitado de personas, por regla general hasta seis, mientras que un ómnibus sirve para transportar un mayor número de personas con fines empresariales. Afirma que, en dicha sentencia, el Verwaltungsgerichtshof consideró que un autobús Volkswagen se asemejaba más a un ómnibus que a un vehículo de turismo y que, en el lenguaje corriente, un autobús Volkswagen no se consideraba un vehículo de turismo.

35 Según el Gobierno austriaco, para adaptarse a dicha jurisprudencia, la circular de 1987 calificó de ómnibus o microbuses los vehículos con capacidad para transportar más de seis personas. No obstante, según la jurisprudencia consolidada del Verfassungsgerichtshof (Tribunal Constitucional austriaco) y del Verwaltungsgerichtshof, las circulares, como la de 1987, mediante las cuales el Ministro federal de Hacienda da a conocer su postura sobre una cuestión jurídica, carecen de valor jurídico. Por consiguiente, a diferencia de las leyes y reglamentos, tales circulares no forman parte de la «legislación nacional» en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

36 Con la adopción del Reglamento de 1996 se establecieron por vez primera criterios obligatorios tanto para los órganos jurisdiccionales como para las autoridades tributarias con el fin de distinguir los microbuses de los vehículos de turismo y de los automóviles de tipo familiar. Dicho Reglamento se adoptó a raíz de la aparición de nuevas clases de vehículos (vehículos polivalentes, pequeños vehículos comerciales, etc.) que la circular no había previsto, no para ampliar la categoría de vehículos excluidos del régimen de las deducciones, sino para evitar que el Derecho nacional en vigor se interpretara de manera que estos nuevos vehículos, como los Pontiac TransSport y los Fiat Ulysse, que, por regla general, sustituyen a antiguos vehículos de turismo, se considerasen microbuses.

37 Además, apunta, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, a la luz de las normas jurídicas en vigor en Austria el 1 de enero de 1995, los dos

vehículos de que se trata en los litigios principales habrían sido calificados de vehículos de turismo o de automóviles de tipo familiar o, por el contrario, de microbuses. Además, como el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 1 de junio de 1999, Konle (C-302/97, Rec. p. I-3099), corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar el contenido de las disposiciones jurídicas vigentes en Austria el 1 de enero de 1995, de manera que no compete al Tribunal de Justicia decir que la práctica administrativa invocada en los asuntos principales puede invocarse para responder a la primera cuestión prejudicial.

38 La Comisión alega que la disposición del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva es una cláusula de «standstill», en la medida en que exige que la exclusión del derecho a la deducción se base en las disposiciones de Derecho nacional que ya existían en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva. Considera que de esta disposición se deriva, *a contrario,* que se prohíbe a los Estados miembros introducir en su Derecho nacional nuevas exclusiones del derecho a deducción.

39 En el litigio principal, afirma, la disposición pertinente de Derecho nacional, a saber, el artículo 12, apartado 2, punto 2, letra b), de la UStG 1994, no sufrió modificaciones sustanciales de contenido después del 1 de enero de 1995. Por el contrario, el Reglamento de 1996 dio a los microbuses una definición mucho más restringida que la circular de 1987. Estima que de la resolución de remisión se desprende que tal modificación de los criterios de clasificación tuvo como consecuencia que los vehículos de que se trata en los litigios principales ya no se considerasen microbuses, como antes.

40 Según la Comisión, dado que la nueva definición de los microbuses se aparta claramente de la concepción anterior, supone una modificación sensible de la situación jurídica. A este respecto, afirma, no importa que el derecho anterior tuviera como única base una circular ministerial, es decir, una norma administrativa, puesto que, en todo caso, los nuevos criterios que determinan el alcance de la exclusión del derecho a deducción están contenidos en una norma jurídica vinculante.

Apreciación del Tribunal de Justicia

41 Procede observar, en primer lugar, que la Sexta Directiva entró en vigor para la República de Austria en la fecha de su adhesión a la Unión Europea, a saber, el 1 de enero de 1995. Por consiguiente, ésta es la fecha pertinente para la aplicación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva por lo que respecta a dicho Estado miembro.

42 En segundo lugar, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada operación de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores. Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. Toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva (véase, en particular, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 34, y la jurisprudencia que en ella se cita).

43 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados en concepto de IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

44 No obstante, el principio del derecho a la deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en

particular, en su párrafo segundo. Así, 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 (véase la sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 19). En efecto, incumbe 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 (véase la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 31).

45 Por consiguiente, como este Tribunal de Justicia afirmó en el apartado 22 de la sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, (C-345/99), antes citada, en la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringe su artículo 17, apartado 2.

46 Por el contrario, una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva e infringe su artículo 17, apartado 2, si tiene como consecuencia la extensión, 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 (sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-40/00, Rec. p. I-4539, apartado 17).

47 Por último, la interpretación de la legislación nacional para determinar su contenido en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva y establecer si el Reglamento de 1996 tuvo como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, como señaló acertadamente el Gobierno austriaco, compete, en principio, al órgano jurisdiccional remitente. No obstante, corresponde al Tribunal de Justicia

facilitarle los elementos de interpretación del concepto comunitario de «legislación nacional», en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, con objeto de permitirle efectuar dicha determinación.

48 A este respecto, por un lado, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de congelación (o de «standstill») que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (sentencia Ampafrance y Sanofi, antes citada, apartado 5). El objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA.

49 Habida cuenta de este objetivo propio, el concepto de «legislación nacional», en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no se refiere únicamente a los actos legislativos propiamente dichos, sino también a los actos administrativos así como a la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión.

50 Por otro lado, cuando, en un Estado miembro, la deducción del IVA soportado por ciertos vehículos se admitía en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, debe observarse que la adopción posterior de una normativa nacional por la que se excluyen dichos vehículos del derecho a la deducción del IVA tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes.

51 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se opone a que un

Estado miembro excluya, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, los gastos correspondientes a determinados vehículos del derecho a la deducción del IVA, mientras que, en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva, tales gastos daban derecho a deducir el IVA con arreglo a una práctica consolidada de las autoridades públicas de dicho Estado, basada en una circular ministerial.

Sobre la segunda cuestión

52 Mediante su segunda cuestión, que se divide en dos partes, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide, en esencia, si el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro, excluir bienes del régimen de deducciones del IVA

— sin consulta previa al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Comité IVA») prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, e

— indefinidamente, con la finalidad de consolidar su presupuesto.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

53 Por lo que se refiere a la primera parte de la segunda cuestión, el Gobierno austriaco alega que el procedimiento del artículo 29 de la Sexta Directiva, al que hace referencia el artículo 17, apartado 7, primera frase, tiene carácter mera-

mente consultivo y, a diferencia del artículo 27 de la Sexta Directiva, no prevé una decisión del Consejo. La no aplicación de dicho procedimiento no constituye, a su juicio, un vicio esencial de procedimiento que pueda dar lugar a la inaplicabilidad de una normativa nacional en materia de IVA.

54 Basándose, en particular, en la sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617), apartado 37, relativa al artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva, la Comisión alega por analogía que, sin consulta previa al Comité IVA, no se puede invocar el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva.

55 En efecto, afirma, habida cuenta del objetivo de armonización de la Sexta Directiva, la intervención del Comité IVA es indispensable para cualquier modificación del Derecho nacional que suponga una nueva exclusión del derecho a deducción. Según la Comisión, sólo esta intervención garantiza la aplicación coordinada de las normas de la Sexta Directiva, en el sentido de su decimosexto considerando. Además, apunta, la consulta al Comité IVA constituye la única posibilidad de controlar, con carácter preventivo, si la medida nacional se ha adoptado efectivamente por razones coyunturales con arreglo al artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva.

56 Por lo que se refiere a la segunda parte de la segunda cuestión, relativa a la falta de limitación temporal de una medida adoptada sobre la base del artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva, el Gobierno austriaco alega que esta disposición, que reconoce a los Estados miembros la facultad, por razones coyunturales, de excluir bienes del régimen de deducciones, debe permitirles corregir desequilibrios macroeconómicos y, en particular, reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública. Siempre y cuando, según dicho Gobierno, las mencionadas medidas sólo produzcan resultados a largo plazo y el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva no fije plazos, esta disposición debería autorizar también las medidas no sujetas a un plazo.

57 La Comisión destaca que las disposiciones que autorizan excepciones como el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva deben interpretarse estrictamente. Por consiguiente, afirma, el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva sólo autoriza a un Estado miembro a apartarse, por un tiempo determinado del régimen comunitario de la deducción del IVA, durante los períodos que presenten diferencias importantes respecto al curso normal de la coyuntura. Así pues, dicha disposición no permite excepciones indefinidas basadas en razones presupuestarias como la descrita en la resolución de remisión.

Apreciación del Tribunal de Justicia

58 Como se ha recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva.

59 De ello se deduce que las disposiciones que establecen excepciones al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de dicho impuesto, se han de interpretar estrictamente.

60 Por lo que se refiere a la primera parte de la segunda cuestión prejudicial, debe observarse que el artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva prevé uno de los procedimientos de autorización de excepciones que contiene la Directiva, reconociendo a los Estados miembros la facultad de excluir bienes del régimen de deducciones «sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29».

61 La consulta permite a la Comisión y a los demás Estados miembros controlar el uso que hace un Estado miembro de la posibilidad de no aplicar el régimen general de las deducciones del IVA, comprobando, en particular, si la medida nacional en cuestión responde al requisito de adopción por razones coyunturales.

62 El artículo 17, apartado 7, de la Sexta Directiva establece así una obligación formal que los Estados miembros deben observar para poder invocar la excepción que contiene (véase, por analogía, por lo que respecta al artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, que prevé también excepciones al sistema que establece dicha Directiva, la sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. p. 1861, apartado 28).

63 Así pues, la consulta al Comité IVA aparece como un requisito previo a la adopción de cualquier medida basada en dicha disposición.

64 En virtud del deber general consagrado por el artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CE (actualmente artículo 249 CE, párrafo tercero), los Estados miembros tienen la obligación de cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 33). A no ser que se haya establecido una excepción al régimen de deducciones de conformidad con el artículo 17, apartado 7, que impone a los Estados miembros el deber de consulta, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una disposición contraria al principio del derecho a la deducción del IVA enunciado en el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva (véase, por analogía, en relación con el artículo 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva, la sentencia Lennartz, antes citada, apartado 33).

65 En los asuntos principales, consta que las autoridades austriacas no consultaron al Comité IVA antes de adoptar el Reglamento de 1996, en contra de lo que exige el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, el Gobierno austriaco no puede invocar el referido Reglamento en perjuicio de los

sujetos pasivos (véase, por analogía, sobre el artículo 27, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva, la sentencia Lennartz, antes citada, apartado 34).

66 Por lo que se refiere a la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial, ha de recordarse que el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a excluir bienes del régimen de deducciones «por razones coyunturales».

67 Así pues, esta disposición faculta a un Estado miembro para adoptar medidas de carácter temporal destinadas a prevenir una situación coyuntural en la que se encuentra su economía en un momento dado. Por tanto, la aplicación de las medidas a las que hace referencia la mencionada disposición debe limitarse en el tiempo y, por definición, éstas no pueden tener carácter estructural.

68 De ello se deduce que el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva no permite a un Estado miembro adoptar medidas que excluyan bienes del régimen de deducciones del IVA que no contengan indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o formen parte de un paquete de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

69 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro excluir bienes del régimen de deducciones del IVA sin consulta previa al Comité IVA. Dicha disposición tampoco autoriza a un Estado miembro a adoptar medidas que excluyan bienes del régimen de deducciones del IVA y que no contengan indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o formen parte de un paquete de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

Costas

70 Los gastos efectuados por el Gobierno austriaco y 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 de los litigios principales, 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 Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 22 de septiembre de 1999, declara:

1) El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, se opone a que un Estado miembro excluya, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva 77/388, los gastos correspondientes a determinados vehículos del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido, mientras que, en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva, tales gastos daban derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido con arreglo a una práctica consolidada de las autoridades públicas de dicho Estado, basada en una circular ministerial.

2) El artículo 17, apartado 7, primera frase, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro excluir bienes del régimen de deducciones del impuesto sobre el valor añadido sin consulta previa al Comité previsto en el artículo 29 de la misma Directiva. Dicha disposición tampoco autoriza a un Estado miembro a adoptar medidas que excluyan bienes del régimen de deducciones del impuesto sobre el valor añadido y que no contengan indicaciones en cuanto a su limitación temporal y/o formen parte de un paquete de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública.

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de enero de 2002.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

P. Jann