CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. L.A. GEELHOED
presentadas el 24 de octubre de 2002 [1]

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof se refiere a la validez de los artículos 2 y 3 de la Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2002, [2] por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 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 [3] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). El órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si la Decisión 2000/186 es compatible con las disposiciones de la Sexta Directiva y con los principios generales del Derecho comunitario.

1 — Lengua original: neerlandés.

2 — DO L 59, p. 12.

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, cuya última modificación la constituye la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001 (DO L 22, p. 17).

II. Marco jurídico

A. *El Derecho comunitario*

2. El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva 77/388 establece lo siguiente:

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

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.»

3. El artículo 27 de la Sexta Directiva 77/388 establece lo siguiente:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase de consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

4. El artículo 2 de la Decisión 2000/186/CE dispone:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, modificado por el artículo 28 *septies* de dicha Directiva, y lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la misma Directiva, se autoriza a la República Federal de Alemania a limitar al 50 % el derecho a deducir el IVA que grava el conjunto de los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales y a no asimilar a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la utilización para necesidades privadas de un vehículo automóvil destinado a la empresa del sujeto pasivo. Las disposiciones del párrafo primero no se aplicarán cuando el vehículo constituya un activo corriente del sujeto pasivo ni cuando ese vehículo se utilice hasta un máximo del 5 % con fines privados.»

5. El artículo 3 de la Decisión 2000/186/CE establece:

«La presente Decisión se aplicará a partir del 1 de abril de 1999. La presente Decisión

dejará de aplicarse en la fecha de entrada en vigor de la Directiva relativa a los gastos que no causan derecho a deducción del IVA, y expirará a más tardar el 31 de diciembre de 2002.»

B. *El Derecho nacional*

6. El artículo 15, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (en lo sucesivo, «UStG») dispone:

«El empresario podrá deducir las siguientes cantidades en concepto de cuota ya ingresada:

1. Los impuestos facturados por separado, con arreglo al artículo 14, correspondientes a entregas y otras prestaciones realizadas por otros empresarios en beneficio de su empresa.»

7. El artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG dispone lo siguiente:

«Las cuotas ya ingresadas correspondientes a la adquisición o fabricación, la importación, la compra en un país de la Comunidad, el alquiler o la explotación de vehículos en el sentido del artículo 1b, apartado 2, que también se utilicen para las necesidades privadas del empresario o para otros fines ajenos a la empresa únicamente se podrán deducir hasta un máximo del 50 %.»

Por vehículos en el sentido del artículo 1b, apartado 2, de la UStG se entiende los vehículos de turismo, las naves y las aeronaves.

8. El artículo 27, apartado 3, de la UStG establece lo siguiente:

«Los apartados 1, letra b), y 3, punto 2, del artículo 15 de la UStG se aplicarán por primera vez a los vehículos adquiridos o producidos, importados, comprados o alquilados en un país comunitario con posterioridad al 31 de marzo de 1999.»

III. Antecedentes de hecho y procedimiento

A. *El litigio principal*

9. El Sr. Sudholz gestiona una empresa de pintura. En abril de 1999 adquirió un vehículo de turismo al precio de 55.086,21 DEM más 8.813,79 DEM, correspondientes al 16 % en concepto de

impuesto sobre el volumen de negocios. Destinó este vehículo a la empresa y lo utilizó en un 70 % con fines profesionales y en un 30 % para fines ajenos a la empresa.

10. En su declaración provisional del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a abril de 1999, el Sr. Sudholz dedujo la totalidad de dicho impuesto por la compra del vehículo en concepto de cuota ya ingresada. En su opinión, la nueva versión del artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG vigente a partir del 1 de abril de 1999, por la que no se puede deducir más del 50 % de la cuota ya ingresada, infringe el Derecho comunitario.

11. El Finanzamt Sulingen (en lo sucesivo, «FA») consideró deducible únicamente el 50 % de la cuota ya ingresada, con respecto a la declaración de abril 1999, con arreglo al artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG,

12. El Sr. Sudholz formuló reclamación contra la resolución del FA. Este último desestimó dicha reclamación y el Sr. Sudholz recurrió en apelación ante el Finanzgericht (en lo sucesivo, «FG»), que declaró fundado el recurso. El FG consideró que el Sr. Sudholz podía invocar la norma, más favorable para él, contenida en el artículo 17 de la Sexta Directiva y estimó que las limitaciones del derecho de deducción infringen el Derecho comunitario cuando, como sucede en el presente asunto, no estaban previstas antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva ni se había concedido, al tiempo de la sentencia del FG, una autorización para introducir tales limitaciones, con arreglo al artículo 27, apartado 1, de dicha Directiva.

13. En su recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, el FA señaló que, mediante la Decisión 2000/186, el Consejo había autorizado a la República Federal de Alemania, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva, a limitar al 50 % el derecho a deducir el IVA que grava el conjunto de los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales, siempre que dichos vehículos no constituyan un activo circulante del sujeto pasivo ni se utilicen hasta un máximo del 5 % con fines privados.

14. El FA solicita al Bundesfinanzhof que anule la sentencia recurrida y desestime el recurso. El Sr. Sudholz solicita que confirme la sentencia.

B. *Observaciones del Bundesfinanzhof*

15. En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente expone que, en el presente asunto, se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 15, apartado 1, letra b), en relación con el artículo 27, apartado 3, de la UStG. En primer lugar, resulta un hecho probado que el Sr. Sudholz

utilizó el vehículo en cuestión en un 70 % para fines de la empresa. Habida cuenta de que la adquisición fue posterior al 31 de marzo de 1999, la deducción del IVA correspondiente a la adquisición del vehículo está limitada al 50 %. El órgano jurisdiccional remitente duda de si debe aplicarse el artículo 15, apartado 1, letra b), de la UStG o si, por el contrario, el Sr. Sudholz puede invocar el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva para fundamentar un derecho a la deducción completa, dado que destinó el vehículo completamente a los fines de la empresa.

16. Según el órgano jurisdiccional remitente, conforme a las disposiciones de la Directiva vigentes, el Gobierno federal únicamente estaría facultado para limitar la deducción del IVA si hubiera sido autorizado para ello válidamente por el Consejo. En su opinión, el artículo 27 de la Sexta Directiva exige una «autorización» que debe ser de fecha anterior a la adopción de la normativa nacional sobre la limitación del derecho a deducir el IVA. El 28 de febrero de 2000, el Consejo autorizó a la República Federal de Alemania para adoptar la medida en cuestión, mientras que la entrada en vigor de la Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 [4] (que introdujo el artículo 15, apartado 1, de la UStG) se produjo el 24 de marzo de 1999.

17. Además, existen objeciones respecto al procedimiento previo a la Decisión, ya que la República Federal de Alemania no publicó su solicitud de autorización. Además, parece que la Decisión 2000/186 va más allá de lo solicitado, dado que el Consejo basa la Decisión en la consideración de que ese tipo de medida permitirá «un sistema de imposición más simplificado para los vehículos de uso privado». Por ello, el órgano jurisdiccional remitente duda de la compatibilidad de la Decisión 2000/186 con el Derecho comunitario.

18. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la retroactividad de la Decisión (el artículo 3, apartado 1, de la Decisión 2000/186 establece que se aplicará a partir del 1 de abril de 1999) es compatible con el Derecho comunitario. El órgano jurisdiccional remitente recuerda que el principio de confianza legítima se opone, en general, a que se dé efecto retroactivo a una decisión comunitaria. Considera que, en el presente asunto, no puede desviarse de este principio ya que la Decisión 2000/186 no contiene ninguna aclaración sobre la necesidad de aplicación retroactiva.

19. Para finalizar, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si la Decisión 2000/186 cumple los requisitos materiales del artículo 27, apartado 1. Dicho de otra manera, ¿es necesaria y adecuada la Decisión para alcanzar los fines específicos que persigue y menoscaba, en la menor medida de lo posible, los objetivos y los fines de la Sexta Directiva?

20. A este respecto, se remite a la motivación del artículo 2 de la Decisión 2000/186.

4 — BGBl. I, 1999 p. 402.

En este artículo, la limitación del derecho a deducción del IVA del sujeto pasivo se justifica por la dificultad probada de controlar con precisión el desglose entre la parte profesional y la parte privada de los gastos para este tipo de bienes, dificultad que entraña riesgos de fraude o abuso. Además, este tipo de medida permitirá un sistema de imposición más simplificado para los vehículos de uso privado (quinto considerando). El sexto considerando establece que esta limitación no debe aplicarse a los gastos correspondientes a los vehículos que constituyen activos circulantes del sujeto pasivo y, tampoco, cuando un vehículo se utilice hasta un máximo del 5 % con fines privados. Del séptimo considerando se desprende que de esta manera se permite garantizar que la no aplicación del principio del derecho a la deducción de la totalidad del impuesto soportado por un sujeto pasivo en el marco de su actividad gravada no irá más allá de lo que es necesario para combatir los riesgos de fraude o evasión fiscal.

21. El órgano jurisdiccional remitente expone que la medida del artículo 2 de la Decisión 2000/186 tiene por consecuencia que el sujeto pasivo tampoco pueda deducir el IVA por los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales, aunque pueda demostrar efectivamente que utiliza o utilizó el bien de inversión en una proporción superior al 50 %. Según el órgano jurisdiccional remitente, este resultado viola el principio de proporcionalidad. Para ello señala que la Comisión, en su propuesta al Consejo, dejó expresamente al sujeto pasivo la posibilidad de demostrar que utiliza el vehículo en cuestión con fines profesionales en una proporción superior al 50 %.

C. *Las cuestiones prejudiciales*

22. Lo anterior dio motivo al Bundesfinanzhof para plantear, mediante resolución de 30 de noviembre de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de enero de 2001, las siguientes cuestiones:

«a) ¿Es inválido el artículo 2 de la Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 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 la medida en que el procedimiento previo a la adopción de la Decisión no cumple los requisitos del artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE?

b) ¿Es válido el artículo 3, apartado 1, de la Decisión 2000/186/CE, el cual dispone que la Decisión tiene efecto retroactivo a 1 de abril de 1999?

c) ¿Cumple el artículo 2 de la Decisión 2000/186/CE los requisitos materiales impuestos a tales normas habilitadoras o cabe dudar de la validez de dicho artículo?»

D. *El procedimiento ante el Tribunal de Justicia*

23. En virtud del artículo 20 del Protocolo del Estatuto del Tribunal de Justicia, los Gobiernos alemán y neerlandés, así como el Consejo y la Comisión formularon observaciones escritas. En sus observaciones escritas, el Gobierno neerlandés únicamente abordó las cuestiones primera y segunda. El Gobierno alemán, el Consejo y la Comisión expusieron sus opiniones en la vista celebrada el 10 de julio de 2002.

IV. Argumentos

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

24. Según las partes intervinientes, la primera cuestión prejudicial se centra particularmente en la interpretación del concepto de «autorizar» contenido en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. Consideran que este concepto no implica que la autorización del Consejo deba preceder a la adopción de una medida nacional de inaplicación de la Sexta Directiva. Conforme al artículo 27, apartado 1, la autorización podría ser concedida tanto *a priori* como *a posteriori*.

25. El Gobierno alemán aduce que, según la versión anterior del artículo 27, a saber, el artículo 13 de la Segunda Directiva IVA, los Estados miembros no podían tomar medidas especiales de inaplicación antes de que hubiera transcurrido el plazo para formular oposición por parte de otros Estados miembros y, en caso de oposición, nunca antes de que el Consejo hubiera adoptado una resolución favorable. El artículo 27 no prevé tal prohibición de adoptar una medida nacional de inaplicación anticipándose a su autorización. El Gobierno alemán sostiene que el artículo 27, apartado 2, sólo obliga al Estado miembro a informar a la Comisión antes de la adopción de una determinada medida nacional de inaplicación. En el presente asunto, el Gobierno alemán informó a la Comisión de la medida controvertida el 11 de diciembre de 1998. Mediante escrito de 19 de febrero de 1999, completó dicha información. Mediante escrito de 23 de agosto de 1999, confirmó una vez más el contenido de los escritos anteriores. Según el Gobierno alemán, no se le puede imputar el hecho de que la Comisión retrasara el procedimiento hasta mucho tiempo después del 1 de abril de 1999.

26. Del artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva la Comisión infiere que el proce-

dimiento de autorización debe preceder a la adopción de las medidas nacionales de inaplicación de la Directiva. La Comisión opina que la fecha en la que el Consejo tomó su Decisión no constituye un problema de compatibilidad con el Derecho comunitario, sino la fecha en la que el Gobierno alemán adoptó la regulación legal contenida en el artículo 15 de la UStG. Por consiguiente, sería la medida alemana y no la Decisión 2000/186 la que, posiblemente, infrinja lo dispuesto en el artículo 27.

28. En lo referente al argumento de que la Decisión iría más allá de lo que la solicitud del Gobierno alemán implica, el Consejo opina que la solicitud del Gobierno federal perseguía además la simplificación del sistema fiscal. Después de todo, el Gobierno alemán aclaró que en la deducción del IVA es difícil controlar el desglose entre la parte profesional y la parte privada para los vehículos. Además, es muy elevado el número de casos en los que es necesario practicar un control. A continuación, el Consejo señaló que, en virtud del artículo 250 CE, puede adoptar una decisión que introduzca alguna modificación a la propuesta de la Comisión, siempre que las modificaciones permanezcan dentro del alcance de la propuesta inicial.

27. Todas las partes intervinientes opinan que el Derecho comunitario, y en particular el artículo 27, no exige que un Estado miembro publique una solicitud de autorización. Después de todo, conforme al artículo 27, apartado 3, los demás Estados miembros son informados acerca de las medidas de inaplicación de la Sexta Directiva que un Estado miembro desea establecer. El Gobierno alemán y la Comisión se remiten a las conclusiones en el asunto Skripalle,[5] en las que el Abogado General afirmaba que de la sentencia BP Soupergaz[6] se deriva implícitamente que, según el Derecho comunitario, no existe ninguna obligación de publicación en el marco del artículo 27.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

29. El Gobierno alemán parte del criterio de que son injustificadas las dudas del órgano jurisdiccional remitente sobre el efecto retroactivo de la Decisión 2000/186 para la validez de las medidas adoptadas. En su opinión, una medida nacional también puede obtener posteriormente la aprobación. A continuación, afirma que una decisión del Consejo, en virtud del artículo 27, no puede constituir una violación de la confianza legítima de los interesados, ya que tal decisión concierne

5 — Conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly en el asunto en el que recayó la sentencia de 29 de mayo de 1997 (C-63/96, Rec. p. I-2847).

6 — Sentencia de 6 de julio de 1995 (C-62/93, Rec. p. I-1883).

únicamente al Estado miembro y a las instituciones comunitarias. Además, los sujetos pasivos pudieron haberse informado de la modificación del sistema de deducción fiscal, ya que se había publicado un proyecto de ley al respecto.

30. Según el Gobierno neerlandés, no se descarta necesariamente la posibilidad de otorgar efecto retroactivo a una autorización concedida en virtud del artículo 27, siempre que se hayan cumplido una serie de requisitos desarrollados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia. Uno de estos requisitos es el requisito de necesidad, según el cual, con carácter excepcional cabe desviarse de la regla general de que el principio de seguridad de las situaciones jurídicas se opone a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación, siempre que lo exija el fin perseguido y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados. [7] Según el Gobierno neerlandés, en el presente asunto se ha cumplido el requisito de necesidad, ya que el interés general, a saber, combatir el fraude y la evasión fiscal, puede constituir un motivo para justificar el efecto retroactivo de un acto comunitario. Añade que prevenir y combatir el fraude o la evasión fiscal requiere normalmente una rápida acción en forma de medidas nacionales en los Estados miembros. Al respecto, aplicar efecto retroactivo a dichas medidas puede ser necesario para llevar a cabo el objetivo de interés general perseguido. Por consiguiente, según el Gobierno neerlandés, en la Decisión, el Consejo pudo conceder efecto retroactivo a la autorización.

31. La Comisión duda de si, para alcanzar el objetivo deseado, era necesario otorgar efecto retroactivo a la autorización. El hecho de que sea difícil controlar en qué proporción se utiliza un vehículo para fines profesionales o privados es un problema que ya existe desde la introducción del sistema del IVA. Por ello, este problema de determinación del derecho a deducir el IVA no justificaría la concesión de efecto retroactivo a la autorización. En lo referente a la protección de la confianza legítima de los interesados, la Comisión afirma que, conforme al artículo 17 de la Sexta Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Habida cuenta de que el derecho a deducir nace en el momento de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios, en el presente asunto el Sr. Sudholz podía presumir el derecho a deducción completa de la cuota del impuesto ya ingresada por la compra del vehículo. Si bien el artículo 27 de la Sexta Directiva ofrece la posibilidad de limitar el derecho a deducir la cuota ya ingresada, las pretensiones de los derechohabientes no pueden hacerse depender de una futura decisión respecto de una solicitud para la aplicación de dicho artículo. Por consiguiente, la Comisión opina que la Decisión 2000/186 infringe la confianza legítima del Sr. Sudholz.

7 — El Gobierno neerlandés se remite, entre otras, a la sentencia de 11 de julio de 1991, Crispoltoni (C-368/89, Rec. p. I-3695).

32. Según el Consejo, el artículo 3 de la Decisión 2000/186 es válido y, por consiguiente, la Decisión tiene efecto retroactivo a la fecha mencionada en el artículo 3 de la misma. El Consejo señala que el Gobierno alemán presentó su solicitud de autorización el 11 de diciembre de 1998 y que fue recibida en la Comisión el 8 de enero de 1999. El hecho de que la Decisión fuera adoptada posteriormente se debe al retraso que el procedimiento sufrió en la Comisión. Al igual que el Gobierno alemán, el Consejo recuerda que, en virtud del artículo 27, una decisión no puede crear, en sí, una obligación para un particular, puesto que la decisión está dirigida a un Estado miembro. Corresponde al Estado miembro procurar que una medida, como la que figura en el artículo 27, no infrinja la confianza legítima de los interesados.

C. *Sobre la tercera cuestión*

33. El Gobierno alemán expone que la limitación al 50 % del derecho a deducir el IVA no se aplica en todos los casos, en especial en los casos de que un vehículo se utilice hasta un máximo del 5 % con fines privados. Reconoce el problema de que, en caso de utilizar un vehículo en un 80 % con fines profesionales, el sujeto pasivo sólo puede deducir el IVA hasta un máximo de 50 % y, por consiguiente, se ve perjudicado económicamente. La otra cara de la moneda la constituye el hecho de que el sujeto pasivo también se beneficia de la norma del 50 % en el caso de que un vehículo se utilice entre un 10 % y un 49 % con fines profesionales. Ese tipo de efectos es característico de los criterios y limitaciones establecidos a tanto alzado.

34. Según la Comisión, el artículo 2 de la Decisión 2000/186 es contrario al principio de proporcionalidad. [8] En su propuesta de Decisión al Consejo, [9] de 13 de diciembre de 1999, la Comisión sugirió, a petición del Gobierno alemán, que la limitación al 50 % a tanto alzado del derecho a deducir el IVA no debería aplicarse cuando el sujeto pasivo pueda probar que el uso profesional del vehículo conforma más del 50 % del uso total. La Comisión subraya que, en virtud del artículo 27, apartado 1, las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no pueden influir considerablemente sobre la cuota del impuesto devengado en la fase del consumo final.

35. El Consejo considera que el artículo 2 de la Decisión 2000/186 no viola el principio de proporcionalidad. En este contexto, el Consejo se remite a la propuesta de la Comisión, para modificar la Sexta Directiva, de limitar al 50 % el derecho a deducir el IVA que grava el conjunto de los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales. La medida del Gobierno alemán también pretende una limitación a tanto alzado del derecho a deducir hasta el 50 %. De esta propuesta se

8 — La Comisión se remite en este aspecto a 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 62.

9 — COM/99/690 final.

deduce que la limitación a tanto alzado, en orden a combatir el fraude y la evasión fiscal, es conforme al principio de proporcionalidad.

V. Apreciación

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

36. La primera cuestión hace referencia a prescripciones de forma. Con esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si el artículo 2 de la Decisión 2000/186/CE es inválido ya que el procedimiento previo a la adopción de la Decisión no cumple los requisitos del artículo 27 de la Sexta Directiva. Se centra en tres aspectos: el concepto de «autorizar», contenido en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva; el hecho de que la República Federal de Alemania no publicara la solicitud de autorización y la cuestión de si la autorización podía ir más allá de lo solicitado.

37. El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva contiene como norma principal el derecho a deducción íntegra del IVA. Caben dos excepciones a este principio. La primera excepción guarda relación con la legislación vigente, la denominada cláusula de «standstill», del artículo 17, apartado 6, de la Directiva. En virtud de esta disposición, los Estados miembros podrán mantener las excepciones vigentes al principio de deducción completa del IVA hasta la entrada en vigor de las medidas a que dicho artículo hace referencia. En el presente asunto, no se plantea esta posibilidad de excepción. La segunda excepción hace referencia a una nueva legislación. Con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Directiva es posible adoptar medidas de inaplicación de la misma si la nueva medida persigue la simplificación de la percepción del impuesto o si tiene por objeto evitar determinadas formas de fraude o evasiones fiscales. El Consejo deberá autorizárselo al Estado miembro. El procedimiento a seguir aparece regulado en los apartados 2 a 4 del artículo 27. El Estado miembro que desee establecer una medida por alguna de las razones mencionadas en el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación (apartado 2). A su vez, la Comisión informará a los demás Estados miembros (apartado 3). A continuación, podrá concederse la autorización bien por medio de una decisión expresa del Consejo, bien mediante una autorización ficticia, tras un cierto lapso de tiempo (apartado 4).

38. El primer aspecto planteado por el órgano jurisdiccional remitente comprende la cuestión de si la autorización debe preceder a la adopción de la medida nacional en cuestión. El texto alemán de la Sexta Directiva utiliza la palabra «ermächtigen» y no «genehmigen». En la Decisión 2000/186 aparecen ambos términos. El uso de «ermächtigen» en alemán indica que la aprobación debe concederse previamente, mientras que el uso del término «genehmigen» hace referencia a que la aprobación puede efectuarse posteriormente. En la mayoría de las lenguas se utiliza el concepto «autorizar» con esta última connotación. La versión francesa

habla, por ejemplo, de «autoriser» y no de «habiliter». También las versiones inglesa e italiana dicen respectivamente «to authorize» y «autorizzare».

39. Como también advirtió el Consejo, la adopción de medidas fiscales nacionales pertenece a la competencia exclusiva del Estado miembro en cuestión. Sin embargo, éste debe procurar que sus medidas fiscales sean compatibles con el Derecho comunitario. El artículo 27 de la Sexta Directiva no se refiere a una autorización para adoptar medidas en materia de IVA, sino a una autorización para poder adoptar medidas de inaplicación de la Directiva. Como se desprende del punto anterior, de la terminología utilizada en el artículo 27 no puede deducirse, en la mayoría de sus versiones lingüísticas, que esta aprobación deba forzosamente preceder. Sin embargo, del artículo 27, apartado 2, se desprende que el Estado miembro que *desee adoptar* una medida de inaplicación deberá informar de ello a la Comisión y proporcionar a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación. De ello se desprende que el (inicio del) procedimiento de autorización ha de preceder, en todo caso, a la efectiva adopción de la medida nacional de inaplicación. Con eso aún no se ha resuelto la cuestión de si la autorización puede concederse también con posterioridad a la adopción de la medida nacional de inaplicación de la Directiva o, dicho de otra manera, la cuestión de si, estando aún pendiente el resultado del procedimiento de autorización, puede adoptarse dicha medida nacional. La Directiva no lo prohíbe expresamente. En caso de partir de la idea de que una autorización también podría concederse con posterioridad, la respuesta sería afirmativa. No obstante, señalo que si, estando pendiente un procedimiento de autorización, un Estado miembro adoptara la medida proyectada, lo haría completamente por su cuenta y riesgo. Después de todo, en ese momento todavía no había autorización alguna, de manera que, la medida adoptada en dicho momento sería contraria al Derecho comunitario y tampoco es seguro si la concesión de una autorización con efecto retroactivo repararía esta posible violación. Por consiguiente, la adopción anticipada en el ordenamiento jurídico nacional de una medida de inaplicación puede generar una infracción del Derecho comunitario; no obstante, como tal, no tiene ninguna influencia en la validez de la propia decisión de autorización.

40. El segundo aspecto formal hace referencia al hecho de que la República Federal de Alemania no publicó su solicitud de autorización para adoptar medidas de inaplicación. Como han advertido justificadamente varios intervinientes, de la letra del artículo 27 de la Sexta Directiva no puede inferirse tal obligación de publicación. Se remiten a las conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly en el asunto Skripalle.[10] En dicho asunto se trataba, entre otras cosas, de la cuestión de si la no publicación de una decisión de autorización podría afectar a su validez o efecto. El Tribunal de Justicia no llegó a abordar dicha cuestión. Sin embargo, el Abogado General Sr. Fennelly concluyó que, con arreglo al artículo 191, apartado 3, del Tratado CE, (actualmente, artículo 254 CE), no existe obligación de publicación de tales decisiones y que el artículo 27 de la Directiva tampoco prevé, explícitamente, una obligación de publicación de la autorización concedida en virtud del mismo. Añadió que, en su opinión, la no

10 — Citado en la nota *5 supra*.

publicación de una decisión de autorización del Consejo tampoco reduciría la seguridad jurídica o la eficacia del control administrativo o jurisdiccional que ampara a los contribuyentes perjudicados por dicha decisión.

41. El presente asunto no se centra en la publicación de la Decisión de autorización en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* –práctica seguida desde hace años–, sino en la publicación de la solicitud de dicha autorización. No obstante, opino que el razonamiento seguido por el Abogado General Sr. Fennelly puede aplicarse también por analogía al presente asunto. Si del artículo 27 de la Sexta Directiva no puede inferirse un deber de publicación de las decisiones adoptadas en virtud de dicho artículo, esto se aplicará también a las solicitudes de los Estados miembros para que se adopten dichas decisiones. Esta disposición sólo exige que se informe a la Comisión de dicho propósito y que, a continuación, ésta informe a los demás Estados miembros. En el presente asunto, esto se llevó a cabo el 8 de enero de 1999 y 11 de octubre de 1999, respectivamente. Los restantes Estados miembros deberán ser informados, ya que tienen el derecho a requerir al Consejo que examine la solicitud en cuestión. No obstante, la obligación de publicación de las solicitudes de autorización sólo tendría sentido si un círculo más amplio que el actual pudiera influir, de alguna manera, en el resultado del procedimiento.

42. El último aspecto de la primera cuestión hace referencia a la cuestión de si la Decisión 2000/186/CE puede ir más allá de lo solicitado. Parece ser que la República Federal de Alemania había basado su solicitud únicamente en motivos relacionados con la prevención del fraude o evasión fiscal y no había alegado la conveniencia de la simplificación fiscal.

43. La finalidad de la notificación y de la presentación de los datos relevantes para la ponderación a que hace referencia el artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva, tienen como fin permitir a la Comisión y, en su caso, al Consejo, controlar si el régimen de excepción se limita al marco de los objetivos contemplados por el artículo 27, apartado 1, de la Directiva. [11] En virtud del artículo 27, apartado 1, de la Directiva, debe hacerse una clara distinción entre las medidas en orden a la simplificación, por una parte, y las medidas para evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, por otra. De la jurisprudencia se desprende que, en caso de que la solicitud de autorización se base en el segundo motivo, la autorización concedida no podrá ir más allá de lo que es estrictamente necesario para el logro de esta finalidad. [12] Esto implica que, tras concederse la autorización, el Estado miembro no podrá invocar el segundo motivo o, dicho de otra manera, ampliar el fundamento de la autorización concedida. No obstante, esto no excluye que el Estado miembro en cuestión amplíe su solicitud durante el procedimiento de autorización, basando su solicitud también en el otro motivo recogido en el artículo 27, apartado 1. Este parece ser el caso en el presente asunto. Una opinión contraria implicaría que el Estado miembro en cuestión debería, en primer lugar, retirar su solicitud para, a continuación, presentar una solicitud modi-

11 — Sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 6 *supra*, apartado 23.

12 — Sentencia Skripalle, citada en la nota 5 *supra*.

ficada. Esto sería poco eficiente. De ello sí se desprende que si la autorización se solicita y se concede sobre la base de ambos motivos, también debe haber cumplido los requisitos esenciales exigidos para ambos motivos. La República Federal de Alemania adujo (durante el desarrollo del procedimiento de autorización) ambos motivos. Por consiguiente, la medida deberá justificarse con respecto a ambos motivos y deberá cumplir las condiciones esenciales exigidas. Esto significa que la medida debe ser proporcional, si se adopta con vistas a evitar el fraude, y que no podrá influir sobre la cuota del impuesto devengado en la fase de consumo final, en caso de tener por objeto simplificar la percepción del impuesto.

44. Además, la Comisión ha observado que las Instituciones comunitarias tienen derecho a cotejar la solicitud con el criterio de simplificación, también en el caso de que el Gobierno en cuestión no lo haya solicitado. Fundamenta tal interpretación en el tenor del artículo 27 de la Sexta Directiva incluido en el Título dedicado a las medidas de simplificación. No estoy de acuerdo con esta interpretación. Corresponde al Estado miembro decidir qué motivos quiere aducir para obtener una autorización que le permita adoptar medidas de inaplicación. Esto debe aplicarse, con más razón, ya que la Directiva distingue claramente entre los dos motivos y los requisitos inherentes para adoptar medidas de inaplicación. Ni el Consejo ni la Comisión pueden inferir en esta competencia exclusiva de los Estados miembros. Por consiguiente, no pueden completar, sin más, una solicitud de autorización de un Estado miembro. Éste tampoco es el caso en el presente asunto, ya que la República Federal de Alemania alegó ambos motivos durante el curso del procedimiento.

45. Sobre la base de lo anterior llego a la conclusión de que durante el procedimiento previo a la autorización no se produjo ninguna irregularidad que pueda influir en la validez de la Decisión 2000/186.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

46. Esta cuestión se refiere al efecto retroactivo del artículo 3 de la Decisión. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que sólo en casos excepcionales puede concederse efecto retroactivo a las decisiones comunitarias, es decir, si es necesario para alcanzar el objetivo perseguido y si se ha respetado como es debido la confianza legítima de los interesados. [13] Estos requisitos son el desarrollo del principio de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

47. En primer lugar debe observarse que el artículo 17 de la Sexta Directiva confiere derechos a los sujetos pasivos [14] que el derecho a deducción constituye una parte fundamental del sistema del IVA [15] y que este derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. [16] Sólo caben excepciones en los casos previstos

13 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 25 de enero de 1979, Racke (98/78, Rec. p. 69); de 25 de enero de 1979, Decker (99/78, Rec. p. 101), y de 9 de enero de 1990, SAFA (C-337/88, Rec. p. I-1).

14 — Sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 6 *supra*.

15 — Véase, por ejemplo, la sentencia Ampafrance y Sanofi, citada en la nota 8 *supra*.

16 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321).

expresamente por la Directiva siempre y cuando cumplan los requisitos materiales y formales que la Directiva establece. [17] Si bien un sujeto pasivo no puede confiar en que la norma base –derecho a deducción completa– nunca será modificada o limitada, sí puede confiar en que, en caso de adoptarse una medida nacional especial de inaplicación de dicha norma base, esa medida cumpla los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Directiva y, en particular, que esté basada en una autorización. En el momento en el que el Sr. Sudholz adquirió el vehículo y lo destinó a su empresa –abril de 1999–, la República Federal de Alemania sí había adoptado la normativa nacional que establecía limitaciones a la deducción, pero dicha normativa no se fundaba en la autorización necesaria prevista en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva. Habida cuenta de que, en ese momento, la República Federal de Alemania no estaba autorizada a adoptar y aplicar la medida especial, el Sr. Sudholz podía continuar invocando la normativa más favorable para él contenida en el artículo 17 de la Directiva.

48. La cuestión que surge a continuación es si se le puede privar posteriormente de este derecho a deducción. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el principio de protección de la confianza legítima se opone a la supresión o limitación del derecho a deducción que el contribuyente deduce de la Sexta Directiva.

49. En mis conclusiones en el asunto Marks & Spencer (C-62/00), [18] resumí del siguiente modo las líneas generales de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al principio de confianza legítima:

«— en primer lugar, en una serie de sentencias el Tribunal de Justicia ha declarado que dicho principio, que es consecuencia del principio de seguridad jurídica, forma parte del ordenamiento jurídico comunitario. Dicho principio exige que las normas sean precisas y tiene por objeto garantizar que las situaciones y relaciones jurídicas reguladas por el Derecho comunitario sean previsibles;

— en segundo lugar, los justiciables no pueden confiar en que no se modifiquen las normas que les sean aplicables. El legislador comunitario sigue siendo competente para adaptar la legislación existente a los cambios económicos que se hayan producido y, añadiré, a criterios políticos, administrativos y sociales cambiantes;

— en tercer lugar, los justiciables pueden confiar en que los derechos nacidos de

17 — Sentencias BP Soupergaz, citada en la nota 6 *supra*, apartado 22, y de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Rec. p. 617), apartado 24.

18 — Sentencia de 11 de junio de 2002, Rec. p. I-6325.

una normativa vigente no se reduzcan retroactivamente. Sólo en casos muy singulares caben excepciones a esta línea general, como por ejemplo por necesidades económicas imperiosas relacionadas con la gestión de la organización común de los mercados agrarios o por un interés general imperativo.»

50. Además señalo que, en lo referente al requisito de necesidad, el Consejo no adujo en su Decisión ni un sólo motivo acerca de la necesidad de otorgar efecto retroactivo. La sola consideración de que la autorización solicitada tiene por objeto evitar fraudes y abusos no basta. Después de todo, esto último conforma uno de los motivos para autorizar a un Estado miembro para adoptar medidas de inaplicación de la Directiva. No obstante, no constituye en sí un motivo suficiente para dotarle de efecto retroactivo. Como la Comisión ha señalado acertadamente, el problema de determinar el derecho a deducir el IVA que grava el conjunto de los gastos relativos a los vehículos de uso profesional y privado existe ya desde la entrada en vigor de la Directiva. Solamente de esta circunstancia ya cabe deducir que no existe ninguna necesidad imperativa para autorizar, con efecto retroactivo, a un Estado miembro a adoptar una medida especial.

51. Tampoco considero válido el argumento, aducido por el Gobierno alemán y el Consejo, de que debía atribuirse efecto retroactivo a la Decisión ya que la Comisión habría retrasado el trámite de la solicitud de autorización. En el hipotético caso de que la Comisión hubiera cometido una negligencia procesal, en ningún caso podrá constituir un argumento válido para restringir, con efecto retroactivo, a los sujetos pasivos derechos que pueden inferir del Derecho comunitario. Después de todo, no tienen ninguna influencia en el desarrollo del procedimiento de autorización.

52. El Gobierno alemán también ha señalado que el Sr. Sudholz no puede inferir ningún derecho del artículo 27 de la Sexta Directiva. Para ello aduce dos argumentos. En primer lugar, una decisión de autorización en virtud del artículo 27 sólo tiene carácter declarativo. En segundo lugar, este artículo únicamente se refiere a las relaciones entre los Estados miembros y la Comunidad.

53. Según el Gobierno alemán, la posibilidad de una aprobación tácita por mero transcurso del tiempo, recogida en el artículo 27, indica que la decisión de autorización tiene carácter puramente declarativo. En tal situación, el procedimiento concluye sin una decisión del Consejo a la que un sujeto pasivo puede, eventualmente, acogerse. Sin embargo, al igual que la Comisión alegó durante la vista, opino que el carácter de tal aprobación, independientemente de si es implícita o no, es de naturaleza constitutiva. Sin tal autorización, un Estado miembro no puede adoptar ninguna medida de inaplicación de la Directiva. Con ello, resulta un hecho probado que la autorización tiene un carácter que modifica el derecho, ya que sin un consentimiento de ese tipo, el Estado miembro está obligado a respetar lo establecido en el artículo 17 de la Directiva.

54. Tampoco puede acogerse el segundo argumento. Si bien es cierto que el procedimiento de autorización regulado en el artículo 27 se desarrolla entre los Estados miembros y la Comunidad, el resultado de este procedimiento puede afectar a las pretensiones que los ciudadanos infieren del artículo 17 de la Sexta Directiva. Como ya he explicado en el punto 47 *supra*, la naturaleza de dichas pretensiones implica que únicamente pueden ser modificadas o limitadas en virtud de una decisión del Consejo adoptada conforme al artículo 27 de la Directiva. Por eso, el Sr. Sudholz tiene interés en que esta autorización se conceda legalmente y en que esté en armonía con el Derecho comunitario.

55. Sobre la base de lo anterior llego a la conclusión de que al conceder efecto retroactivo a la Decisión 2000/186 se han violado los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima como principios del Derecho comunitario y que, por consiguiente, el artículo 3 de dicha Decisión es inválido en lo referente al efecto retroactivo a 1 de abril de 1999.

C. *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

56. Mediante la última cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si el artículo 2 de la Decisión cumple los requisitos materiales impuestos a una medida de inaplicación. Habida cuenta de que la autorización se basa tanto en el primero como en el segundo motivo recogidos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, este aspecto deberá examinarse individualmente en relación con cada uno de ellos.

57. Tomando como base el principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia interpreta estrictamente el ámbito de aplicación del artículo 27 de la Sexta Directiva.

58. En la sentencia Comisión/Bélgica [19] el Tribunal de Justicia se remitió al principio de proporcionalidad estableciendo que sólo puede apartarse de la base imponible regulada en la Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de la finalidad perseguida, es decir, evitar fraudes o evasiones fiscales. Esta jurisprudencia fue corroborada posteriormente en la sentencia Skripalle [20] y Ampafrance y Sanofi. [21] En esta última sentencia, que fue dictada con posterioridad a la concesión de la autorización en la que el presente asunto se centra, el Tribunal de Justicia precisó que no existe riesgo de fraude o de evasión fiscal cuando haya datos objetivos que indiquen que los gastos se efectuaron con fines estrictamente profesionales. Si bien es cierto que el Tribunal de Justicia considera lícita, en determinadas circunstancias, una medida de inaplicación con elementos de estimación objetiva, tal medida puede considerarse desproporcionada si excluye determinados gastos del derecho a la deducción del IVA, sin permitir que el sujeto pasivo demuestre la inexistencia de fraude o de evasión fiscal.

59. El asunto Ampafrance y Sanofi trataba de una exclusión completa del derecho a deducir el IVA, mientras que el presente asunto trata de una limitación a tanto alzado del derecho a deducir el IVA. Sin

19 — Sentencia de 10 de abril de 1984, (324/82, Rec. p. 1861), apartado 24.

20 — Sentencia citada en la nota 5 *supra*.

21 — Sentencia citada en la nota 8 *supra*.

embargo, habida cuenta de que en ambos asuntos se limita cuantitativamente el derecho a deducir el IVA –total o considerablemente–, el principio de proporcionalidad exige que el sujeto pasivo pueda demostrar, en ambas situaciones, que en su caso no hay indicios de abuso o fraude.

60. La jurisprudencia citada anteriormente guarda relación con las medidas de inaplicación que tienen por objeto evitar el fraude o el uso impropio. En mi opinión, el cotejo con el principio de proporcionalidad allí recogido también se aplica a las medidas nacionales de inaplicación que tienen por objetivo la simplificación. Después de todo, el objetivo, en principio legítimo, de simplificación de la recaudación del IVA debe sopesarse en relación con las limitaciones de las pretensiones de los sujetos pasivos que se desprenden de la simplificación. Esto se infiere también de la letra del artículo 27, apartado 1, última frase, de la Sexta Directiva. La norma de neutralidad allí contenida debe interpretarse como una particularización del principio de proporcionalidad.

61. Si se coteja la autorización concedida en el presente asunto con lo descrito en el punto anterior, se desprende que –en caso de estar dirigida a combatir el fraude– no permite a los sujetos presentar prueba en contra y, por consiguiente, viola el principio de proporcionalidad. La falta de tal posibilidad conduce a que en todos los casos en los que el sujeto pasivo utilice un vehículo en una proporción –notablemente– superior al 50 % para fines empresariales, esta medida influye considerablemente en la cuota del impuesto devengado en la fase de consumo final. Con ello, la autorización en cuestión –en el supuesto de que vaya encaminada asimismo a la simplificación de la recaudación del impuesto– viola también el criterio contenido en la última frase del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva.

62. Basándose en esto, constato que la autorización concedida en el artículo 2 de la Decisión 2000/186 es inválida, ya que contiene una limitación desproporcionada de las pretensiones que el sujeto pasivo deduce del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y contraria al artículo 27, apartado 1, de la misma.

63. A mayor abundamiento señalo que la propuesta de la Comisión al Consejo de una decisión de autorización de una medida de inaplicación sí preveía la posibilidad de que el sujeto pasivo demostrara que los vehículos adquiridos se utilizaban en una proporción superior al 50 % con fines profesionales. Con ello, esta propuesta sí hubiera cumplido los criterios anteriormente mencionados. No obstante, justamente en este punto, el Consejo modificó en sentido limitativo la propuesta de la Comisión, estableciendo que el derecho a deducción del IVA sólo persiste en tanto en cuanto los vehículos en cuestión se usen en una proporción inferior al 5 % con fines privados. [22]

22 — Véase el séptimo considerando de la Decisión 2000/186. En una de las notas se remite a la sentencia Skripalle. Con ello, parece que el Consejo observa que la medida alemana está en consonancia con el principio de proporcionalidad.

64. Además, el Consejo y el Gobierno alemán han señalado que, a consecuencia de la cláusula de «standstill» contenida en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva y de la posibilidad de adoptar medidas nacionales de inaplicación en virtud del artículo 27 de la misma, la norma base –derecho a la deducción de la totalidad del IVA– es más una excepción que una regla. Con ello, parece que alegan que la República Federal de Alemania debería situarse en la misma posición que los demás Estados miembros a consecuencia de la aplicación, en el presente asunto, del artículo 27 de la Sexta Directiva. Además, se remiten a una propuesta de modificación de la Sexta Directiva preparada por la Comisión, en la que se prevé una reducción a tanto alzado para vehículos de turismo utilizados tanto para fines profesionales como privados. Con una remisión a dicha propuesta, el Reino Unido estaría autorizado a limitar al 50 % a tanto alzado la deducción del IVA que grava los referidos vehículos.

65. Estos argumentos confunden el papel y la posición del legislador comunitario con los del ejecutivo comunitario. Dentro de los límites establecidos por el Derecho comunitario, el legislador comunitario puede adaptar la legislación comunitaria derivada a sus criterios de gestión y a su política discrecional. Esto también se aplica al IVA, que es objeto de la Sexta Directiva. Sin embargo, el ejecutivo comunitario, al que le corresponde aplicar la legislación comunitaria, también debe respetar las normas recogidas en dicha legislación. Sobre todo, en lo referente a los derechos y las obligaciones de los sujetos pasivos, debe atenerse estrictamente al principio de legalidad desde el punto de vista de la seguridad jurídica. Por ello, una medida que limita desproporcionadamente los derechos de los contribuyentes y que, además, es contraria a la letra del artículo 27 de la Sexta Directiva, es decir, a la legislación comunitaria vigente, no puede justificarse recurriendo a una posible legislación futura.

66. Estimo que no es relevante alegar la autorización concedida al Reino Unido, independientemente del contenido exacto de la misma, ya que, en mi opinión, ha quedado acreditado que el artículo 2 de la Decisión 2000/186, sometida a la apreciación del Tribunal de Justicia, es contrario al Derecho comunitario aplicable.

67. De la respuesta que propongo que se dé a la tercera cuestión se deduce que la Decisión es inválida en su totalidad. Estrictamente, en tal caso la segunda cuestión ya no necesitaría respuesta. En caso de que el Tribunal de Justicia no siga mis conclusiones sobre la tercera cuestión, de la respuesta propuesta a la segunda cuestión se deriva que el artículo 3 de la Decisión es, en todo caso, inválido en la medida en que se concede efecto retroactivo a 1 de abril de 1999.

VI. Conclusión

68. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzshof:

A la primera cuestión: «El procedimiento previo a la adopción de la Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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, cumple los requisitos establecidos en el artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE.»

A la tercera cuestión: «El artículo 2 de la Decisión 2000/186/CE es inválido.»

A la segunda cuestión: «El artículo 3 de la Decisión 2000/186/CE es inválido en la medida en que se concede efecto retroactivo a 1 de abril de 1999.»