

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PAOLO MENGOZZI

presentadas el 28 de enero de 2010¹

I. Introducción

1. Mediante las cuestiones formuladas en los presentes asuntos acumulados, se solicita al Tribunal de Justicia la interpretación del artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido,² y del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

2. Dichas cuestiones se plantearon en unos litigios en los que, básicamente, se cuestionaban determinadas categorías de gastos de los sujetos pasivos del IVA en favor de sus trabajadores, para los que la normativa neerlandesa, aprobada con anterioridad a la

entrada en vigor de la Sexta Directiva, excluye parcialmente del derecho a deducir el IVA soportado.

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

3. El artículo 11, apartado 1, de la Segunda Directiva disponía:

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

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

1 — Lengua original: francés.

2 — DO 71, p. 1303 (EE 09/01, p. 6). Esta Directiva fue derogada, con efectos desde el 1 de enero de 1978, por 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»).

[...]»

6. El artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva tiene la siguiente redacción:

4. El artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva precisaba:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

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

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

5. El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

1. 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.

2. Las importaciones de bienes.»

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

7. El artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva dispone:

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.»

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

B. Derecho nacional

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

8. El artículo 2 de la *Wet op de omzetbelasting 1968* (Ley neerlandesa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

[...]

«Se deducirá de la cuota devengada en concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios la cuota devengada correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al empresario, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realice y a las importaciones de bienes que lo tengan como destinatario.»

6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

9. El artículo 15 de la Ley del IVA dispone:

«La cuota prevista en el artículo 2 que se deduce por el empresario corresponderá:

- a) al impuesto que le hayan cargado otros empresarios, mediante factura expedida del modo prescrito por la normativa vigente, en el período de declaración, en concepto de entregas de bienes y de prestaciones de servicios efectuadas en favor del empresario;
- relativo a la exclusión de la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Decreto de 1968»), en la versión vigente del 1 de enero de 1969 al 31 de diciembre de 1979, no se autorizaba la deducción prevista en el artículo 15, apartado 1, de la Ley del IVA en los supuestos y en la medida en que los bienes fueran utilizados para ofrecer:

[...]»

«1. [...]

10. El artículo 16, apartado 1, de la Ley del IVA prevé:

«La deducción contemplada en el artículo 15, apartado 1, párrafo primero, podrá, en ciertos supuestos, quedar total o parcialmente excluida, mediante real decreto, para evitar que los bienes y servicios destinados a gastos de lujo, a necesidades de personas que no sean empresarios [...] resulten total o parcialmente exentos del impuesto.»

- a) obsequios de negocio u otras gratificaciones a personas que, de estar obligadas a soportar la correspondiente cuota sobre el valor añadido, no pudiesen deducirla íntegramente o, al menos, en gran parte;

11. En virtud del artículo 1 del Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (Decreto

- b) al personal del empresario comida y bebida, alojamiento, salario en especie, la oportunidad de realizar actividades deportivas y de recreo o disfrutar de un

transporte particular, o para otras finalidades privadas del personal.

13. El artículo 3 del Decreto de 1968, en la versión vigente hasta el 31 de diciembre de 1979, precisaba:

2. Por “obsequios de negocios” u “otras gratificaciones” se entenderán cualesquiera prestaciones que efectúe el empresario por relaciones de negocios o por generosidad hacia terceros, sin retribución o por una retribución inferior al coste de adquisición o de producción o, en el supuesto de servicios, a su precio de coste, IVA no incluido.»

«Quedarán excluidas del ámbito de aplicación del presente Decreto las prestaciones a las que se refiere el artículo 1, [apartado 1], letra b) o c), realizadas por el empresario en un ejercicio contable a una misma persona, cuyo coste total de adquisición o de producción o cuyo precio de coste, IVA no incluido, no sobrepasara los 250 florines.»

12. El artículo 2 del Decreto de 1968 dispone:

14. Con efecto desde el 1 de enero de 1980, se modificó el Decreto de 1968 para crear un régimen especial para el suministro de comidas y bebidas, permaneciendo sin cambios las demás disposiciones de dicho Decreto.

«Si el empresario hubiese facturado una retribución por una prestación como la contemplada en el artículo 1, [apartado 1], letra b) o c), adeudando por ello un determinado importe del impuesto sobre el valor añadido, se autorizará la deducción proporcionalmente al importe del IVA devengado por dicha prestación.»

15. Así, a partir del 1 de enero de 1980, se excluyó del artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto de 1968 el suministro de comidas y de bebidas. El artículo 3 del Decreto pasó a ser el artículo 4 y se insertó un nuevo artículo 3, que establecía la exclusión de la deducción del IVA en el suministro de comidas

y bebidas. El importe mencionado en el antiguo artículo 3 (nuevo artículo 4) pasó de 250 a 500 florines.

en un 25%. Si el propio empresario prepara las comidas y bebidas, habrá de tenerse en cuenta el coste de adquisición de las materias primas empleadas en vez del coste de adquisición de las comidas y bebidas.»

16. Consecuentemente, las nuevas disposiciones del mencionado Decreto tienen el siguiente tenor:

«Artículo 4

«Artículo 3

1. Si el empresario emplea los bienes y servicios para ofrecer comidas y bebidas a su personal, y les factura por dicha prestación un importe inferior al establecido en el apartado 2, quedará excluida la deducción hasta el 6% de la diferencia entre dicho importe y el importe facturado.

1. Si el total del coste de adquisición o de producción o el precio de coste, IVA no incluido, de todas las prestaciones en el sentido mencionado en el artículo 1, [apartado 1], letras b) o c), realizadas por el empresario en un ejercicio contable a favor de una misma persona, y la parte de la diferencia mencionada en el artículo 3, apartado 1, relativa a dicha persona, no sobrepasa los 500 florines, el presente Decreto no será de aplicación a dichas prestaciones ni a la parte de la referida diferencia.

2. El importe al que se refiere el apartado 1 corresponderá al coste de adquisición de comidas y bebidas, IVA no incluido, incrementado

2. Para el cálculo del total contemplado en el apartado 1, no se tomará en consideración la diferencia mencionada en el artículo 3, apartado 1, si, para el suministro de comidas y bebidas al personal del empresario, la deducción ha quedado excluida de conformidad con el artículo 3.»

III. Litigios principales y cuestiones prejudiciales

había equivocado, pues, al pretender tener derecho a la deducción del IVA soportado. En consecuencia, se giró una liquidación complementaria por importe de 887.852 NLG (402.889 euros).

A. Asunto C-538/08, X Holding

17. En el período comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1999, X Holding compró 34 turismos a concesionarios automovilísticos. Conservó los automóviles durante un cierto período, revendiéndolos después.
18. X Holding dedujo íntegramente el IVA que le había sido facturado al adquirir los automóviles. Mediante las correspondientes declaraciones, pagó el IVA que gravaba la entrega de cada vehículo.
19. El 10 de julio de 2001, se inició una inspección para comprobar la exactitud de las declaraciones de IVA presentadas por X Holding correspondientes a los ejercicios controvertidos. En su informe de 13 de noviembre de 2002, la inspección fiscal concluyó que la mayor parte de los automóviles comprados no había sido destinada a las necesidades de la empresa y que X Holding se
20. X Holding presentó una reclamación contra dicha decisión. En la revisión subsiguiente, la inspección fiscal consideró que cuatro de los 34 automóviles se habían adquirido y utilizado por la empresa únicamente con fines profesionales. En estas condiciones, se reconoció la deducción del IVA soportado correspondiente a la adquisición de estos cuatro automóviles. Se redujo, pues, la declaración complementaria, elevándose así el importe adeudado por IVA a 856.605 NLG (388.710 euros).
21. X Holding apeló dicha resolución ante el Gerechtshof Amsterdam. Este último declaró que los 30 automóviles objeto de la declaración complementaria de IVA se utilizaban indistintamente para fines profesionales y privados. El Gerechtshof mantuvo, pues, la declaración de IVA complementaria.
22. Recurrida en casación la sentencia del Gerechtshof, el Hoge Raad der Nederlanden

estimó que el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva permite a los Estados miembros excluir del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal. Según él, dicha disposición autorizaba, pues, a los Estados miembros a excluir de dicho régimen determinadas categorías de vehículos automóviles, pero no les permitía excluir de dicho régimen todos esos bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo. En su opinión, la facultad conferida sólo contemplaba las exclusiones para categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades del destino.

23. El Hoge Raad señaló también que la limitación del derecho a deducción recogida en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto de 1968 afecta también a bienes y servicios destinados a otras necesidades particulares de tal personal y a desembolsos de salarios en especie. Según él, dicha limitación, en su conjunto, no es suficientemente precisa y es demasiado amplia, por cuanto que el régimen afecta a todos los bienes destinados al uso privado. Sin embargo, la mencionada disposición describe algunas categorías de bienes y servicios de forma más específica. Este es el caso, en especial, de los bienes y servicios utilizados para proporcionar un transporte particular. El Hoge Raad considera que el análisis de la génesis de dicha disposición muestra que el legislador nacional contemplaba simultáneamente los bienes y los servicios utilizados para proporcionar un transporte particular y

la puesta a disposición de un automóvil por un sujeto pasivo en favor de sus trabajadores.

24. El Hoge Raad suspendió entonces el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que un Estado miembro que ha querido utilizar la posibilidad ofrecida en dichos artículos de excluir (o mantener la exclusión) del derecho a deducción en relación con categorías de gastos descritas como “proporcionar un transporte particular” ha cumplido la exigencia de indicar una categoría de bienes y servicios suficientemente determinadas?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿ofrecen los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva margen para una normativa nacional, como la controvertida en el caso de autos, establecida antes de la entrada en vigor de la Directiva y en virtud de la cual un sujeto pasivo no

puede deducir en su totalidad el IVA pagado por la adquisición de determinados bienes y servicios que son utilizados parcialmente para fines empresariales y parcialmente para satisfacer necesidades privadas de su personal, sino únicamente en la medida en que el IVA sea imputable a la utilización para fines empresariales?»

entradas para jugar al golf a personas ajenas a la empresa, por las que hizo constar un importe de 256 euros en su declaración fiscal del mes de mayo de 2005.

B. Asunto C-33/09, Oracle Nederland

25. Oracle es un proveedor a nivel mundial de productos de bases de datos para empresas.

26. En el mes de mayo de 2005, Oracle suministró, a cambio de una contraprestación, comida y bebida a su personal por las que declaró fiscalmente haber soportado un IVA por importe de 3.977 euros. En el mismo período, Oracle contrató los servicios de un disc-jockey para una fiesta de su personal y los servicios de un agente inmobiliario para la búsqueda de un alojamiento para uno de sus empleados, siendo los importes del IVA soportados por dichos gastos, respectivamente, de 850 y de 380 euros. Por último, Oracle ofreció también, como obsequio de negocios,

27. El litigio entre Oracle y el Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi versa sobre el IVA devengado en los gastos enumerados en el apartado anterior, al considerar este último que, de conformidad con las disposiciones de la Ley del IVA y del Decreto de 1968, la deducción del IVA soportado debe excluirse con respecto a las categorías de gastos mencionadas en dichas normas.

28. Oracle impugnó dicha apreciación ante el rechtbank Haarlem, el cual estimó parcialmente el recurso en cuanto a los gastos correspondientes a entradas para jugar al golf, por constituir los «obsequios de negocios» una categoría insuficientemente determinada para poder limitar el derecho a deducción. El rechtbank Haarlem desestimó el recurso en todo lo demás.

29. Tanto Oracle como la administración tributaria neerlandesa apelaron la sentencia del rechtbank Haarlem.

30. A este respecto, Oracle sostenía, en particular, que las disposiciones correspondientes de la normativa neerlandesa que excluyen o restringen el derecho a la deducción del IVA que ha gravado los bienes y servicios controvertidos, vulneran los artículos 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, y 6, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva. Por su parte, la administración tributaria alega que la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado descansa en una disposición nacional aprobada con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, pero aún vigente en virtud de la facultad brindada a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

— “ofrecer obsequios de negocios u otros obsequios a quienes no pueden o podrían beneficiarse de la deducción de la totalidad o de la mayor parte del IVA en caso de que se les haya facturado o se les facturase”,

— “dar alojamiento al personal del empresario”,

31. En estas condiciones, el Gerechtshof te Amsterdam suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

— “ofrecer actividades de recreo al personal del empresario”,

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que un Estado miembro que ha querido utilizar la posibilidad ofrecida en dichos artículos de excluir (o mantener la exclusión) del derecho de deducción las categorías de gastos descritas como:

ha cumplido el requisito de indicar una categoría de bienes y servicios suficientemente determinada?

— “suministrar comidas y bebidas al personal del empresario”,

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión para alguna de las categorías mencionadas, ¿ofrecen los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva margen para una normativa nacional, como la controvertida en el caso de autos, establecida antes

de la entrada en vigor de dicha Directiva y en virtud de la cual un sujeto pasivo no puede deducir en su totalidad el IVA abonado por la adquisición de determinados bienes y servicios porque se ha facturado una contraprestación sujeta al IVA en relación con ellos, sino que únicamente puede deducir el IVA soportado hasta el importe equivalente al IVA devengado por la referida prestación?

- 3) Si, en lo que respecta a “suministrar comidas y bebidas”, se cumple el requisito de indicar una categoría de bienes y servicios suficientemente determinada, ¿se opone el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva a una modificación de una exclusión existente del derecho de deducción, cuando esta modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, pero no puede descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio, amplíe el ámbito de aplicación de la limitación del derecho de deducción, en particular por el carácter a tanto alzado de la normativa modificada?»

C-538/08 y C-33/09. La demandante en el litigio principal del asunto C-33/09 también formuló observaciones escritas en dicho asunto.

33. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 2009, se acumularon los asuntos C-538/08 y C-33/99 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

34. Se oyeron los informes orales de la parte demandante en el litigio principal del asunto C-33/09, de los Gobiernos heleno y neerlandés, así como de la Comisión en la vista celebrada el 3 de diciembre de 2009.

V. Análisis jurídico

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

32. De conformidad con el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los Gobiernos heleno y neerlandés, así como la Comisión Europea, formularon observaciones escritas en los asuntos

35. Al diferir en su tenor las dos primeras cuestiones formuladas en el asunto C-33/09 de las formuladas en el asunto C-538/08 únicamente en cuanto a los bienes y servicios controvertidos en los litigios principales, considero que procede examinarlas conjuntamente. Sólo se tratará de modo independiente

la tercera cuestión formulada en el asunto C-33/09.

que entró en vigor la mencionada Directiva, hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo.³

A. Sobre las primeras cuestiones formuladas en los dos asuntos

36. Mediante sus primeras cuestiones, los órganos jurisdiccionales remitentes quieren saber si procede interpretar el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva de modo que autorizan a un Estado miembro a excluir del derecho a la deducción del IVA soportado diferentes categorías de bienes o de servicios enumerados en su normativa nacional, aplicable con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, teniendo en cuenta el tenor de las mencionadas categorías.

37. Es necesario recordar, en primer lugar, que el principio del derecho a la deducción del IVA, en los términos enunciados de forma explícita y precisa en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, está sujeto, no obstante, a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. En virtud de esta disposición, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a la deducción del IVA, existente en el momento en

38. Sin embargo, dado que el Consejo no ha adoptado ninguna de las propuestas que le presentó la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador comunitario establezca un régimen comunitario que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA. Por tanto, el Derecho comunitario no tiene en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción del IVA.⁴

39. En otros términos, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva contiene una cláusula de «standstill» que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que

3 — Véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 8 de enero de 2002, *Metropol y Stadler* (C-409/99, Rec. p. I-81), apartados 43 y 44; de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y AstraZeneca* (C-371/07, Rec. p. I-9549), apartados 27 y 28; de 23 de abril de 2009, *PARAT Automotive Cabrio* (C-74/08, Rec. p. I-3459), apartados 17 y 21, y *Puffer* (C-460/07, Rec. p. I-3251), apartado 83.

4 — Véanse, en particular, las sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de junio de 2001, *Comisión/Francia* (C-345/99, Rec. p. I-4493), apartado 20, y *Danfoss y AstraZeneca*, antes citada, apartado 29.

eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.⁵

40. Sin embargo, como ya ha precisado el Tribunal de Justicia, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva presupone que las exclusiones que pueden mantener los Estados miembros en virtud de esta disposición eran legales en virtud de la Segunda Directiva, la cual era anterior a la Sexta Directiva.⁶

41. Pues bien, aunque el artículo 11, apartado 1, de la Segunda Directiva establecía el derecho a deducción, su apartado 4 autorizaba a los Estados miembros a excluir del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que fueran susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.⁷

42. En este contexto, los órganos jurisdiccionales remitentes se preguntan si la normativa

5 — Véanse, en particular, en este sentido, las sentencias Danfoss y AstraZeneca, antes citadas, apartado 30, y de 22 de diciembre de 2008, Magoora (C-414/07, Rec. p. I- 10921), apartado 35.

6 — Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros (C-305/97, Rec. p. I-6671), apartado 21.

7 — Véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Royscot, apartado 22, y PARAT Automotive Cabrio, apartado 29.

neerlandesa que existía con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva (a saber, con anterioridad al 1 de enero de 1978), define de manera suficientemente precisa determinados bienes y servicios cuyos gastos excluye del derecho a la deducción del IVA.

43. Si bien en principio no compete al Tribunal de Justicia interpretar en el marco de una petición de decisión prejudicial la legislación nacional para determinar si, en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, su contenido era compatible con dicha Directiva y con la Segunda Directiva, en aras de la cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales, el Tribunal de Justicia puede facilitar al órgano jurisdiccional remitente todas las indicaciones que considere necesarias para proporcionarle una respuesta útil.⁸

44. En el presente asunto, se trata de precisar qué se ha de entender por *determinados* bienes o *determinados* servicios en el sentido del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y de la jurisprudencia.

45. A este respecto, en la sentencia Royscot, antes citada, el Tribunal de Justicia admitió

8 — Véase, en este sentido, la sentencia Magoora, antes citada, apartados 32 y 33.

que el Reino Unido había utilizado correctamente la autorización conferida por el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva al excluir del derecho a la deducción determinados bienes como los vehículos automóviles, aunque los gastos controvertidos tuvieran un carácter estrictamente profesional.⁹

46. Por tanto, el Tribunal de Justicia tomó en consideración la naturaleza de los bienes (o de los servicios) a efectos de identificar los gastos comprendidos en la exclusión del derecho a deducción prevista en el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, y eliminó de ese examen el criterio del destino de dichos bienes (o servicios), es decir, según que sean susceptibles de ser objeto de un uso profesional y/o privado.

47. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha mantenido, en lo esencial, esta interpretación de la sentencia Royscot, antes mencionada, en la sentencia Uudenkaupungin kaupunki.¹⁰ En efecto, en esta última sentencia, el Tribunal de Justicia dedujo explícitamente de los apartados 21 a 25 de la sentencia Royscot, antes citada —relativos, recuérdese, a la interpretación del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva—, que el análisis de la génesis del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva pone de manifiesto que la facultad conferida a los Estados miembros por el párrafo segundo de esta disposición no se aplica más que

al «mantenimiento de las exclusiones de la deducción por lo que atañe a categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio adquirido y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino».¹¹

48. La cuestión de si este criterio de definición de los bienes y servicios controvertidos por referencia a su naturaleza excluye otros criterios fue planteada en las observaciones escritas de la Comisión, así como, en la vista, por los Gobiernos neerlandés y griego. Dichas partes indicaron que, en el apartado 28 de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, el Tribunal de Justicia había reconocido que la exclusión del derecho a la deducción del IVA podía justificarse también por referencia al objeto, es decir, a la finalidad de los bienes y servicios afectados, constatación que constituye una evolución en relación con la jurisprudencia Uudenkaupungin kaupunki antes citada. Según dichas partes, esta aportación de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, tiene como consecuencia en el litigio principal del asunto C-33/09 que puede estar justificada la exclusión del derecho a la deducción del IVA prevista para la categoría de obsequios de negocios, contemplada por la normativa neerlandesa.

49. Por mi parte, considero que tanto la Comisión como los Gobiernos neerlandés y

9 — Véase la sentencia Royscot, antes citada, apartados 23 y 25. Véase también la sentencia de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens (C-434/03, Rec. p. I-7037), apartado 34.

10 — Sentencia de 30 de marzo de 2006 (C-184/04, Rec. p. I-3039).

11 — *Idem*, apartado 49 (la cursiva es mía).

griego tratan de extraer del apartado 28 de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, unas consecuencias que sobrepasan el contenido real de aquélla. En efecto, por las razones antes expuestas, estimo que no se puede interpretar esta sentencia en el sentido alegado por la Comisión y por los Gobiernos neerlandés y griego en los presentes asuntos.

50. Recuérdese que, en el apartado 28 de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, el Tribunal de Justicia, ante el que se había formulado una cuestión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, indicó que «no puede considerarse que esta disposición autorice a un Estado miembro a mantener una restricción del derecho a la deducción del IVA que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes, con independencia de su naturaleza *o de su objeto*». ¹²

51. Desde el punto de vista de su tenor, señalo ya que, contrariamente a lo indicado por la Comisión en sus observaciones escritas, pero como admitió en la vista a raíz de una pregunta concreta al respecto formulada por el Tribunal de Justicia, la expresión «su objeto» no se refiere «al bien», sino al gasto relacionado con la adquisición de un bien. Así resulta de la lectura de la versión de la sentencia en la lengua de procedimiento, y de, por

ejemplo, las versiones en las lenguas francesa e italiana. ¹³ Esta interpretación se comprende también en relación con el apartado 27 de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, que reproduce la lista de los gastos enumerados en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva y que, según dicha disposición, quedarán en cualquier caso excluidos del derecho a la deducción del IVA soportado, a saber, en especial, los de lujo, recreo o representación. Efectivamente, estos dos últimos tipos de gastos se definen claramente por su objeto. Por tanto, esto explica la referencia al objeto del gasto realizada en el apartado 28 de la misma sentencia.

52. Independientemente de dicha precisión, y más fundamentalmente, el contexto en el que se inserta el apartado 28 de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, y la relación que guarda el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva y el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, me inclinan a pensar que el añadido de la expresión «su objeto» no puede interpretarse como la manifestación de la voluntad del Tribunal de Justicia de añadir al criterio de definición de determinados bienes y servicios, contemplados en el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, por referencia a su naturaleza, un criterio basado en el objeto (en el sentido de finalidad) de los bienes o de los servicios, incluso de los gastos relacionados con la adquisición de los bienes o de los servicios.

12 — La cursiva es mía.

13 — La versión italiana es especialmente clara a este respecto: «[...] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto».

53. En efecto, procede recordar, en primer lugar, que en la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, al Tribunal de Justicia se le planteó en especial la cuestión de si una medida nacional, de carácter general, adoptada con anterioridad a la adhesión de la República de Hungría a la Unión Europea y que excluía el derecho a la deducción íntegra del IVA soportado en relación con cualquier adquisición de bienes financiada mediante una subvención con fondos públicos era compatible con el artículo 17 de la Sexta Directiva. Pues bien, habida cuenta del carácter general de la medida nacional, que contemplaba todo tipo de bienes, no se planteaba en absoluto, lógicamente, como sí ocurre en los litigios principales, la cuestión de si la categoría de bienes o servicios contemplada por la normativa nacional estaba suficientemente determinada.

54. A continuación, debe precisarse que el apartado 28 de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, interpreta únicamente el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, sin abordar la cuestión de la interpretación de la expresión «determinados bienes y servicios» en el sentido del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva.

55. Considero que el apartado 29 de la misma sentencia, que recuerda que históricamente el «legislador comunitario [ha autorizado] únicamente la exclusión de determinados bienes

o servicios del régimen de deducción, y no exclusiones generales de dicho régimen», confirma dicha apreciación.

56. En efecto, y tal como he puesto ya de relieve en los apartados 40 y 41 de las presentes conclusiones, para que esté autorizada una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que prevé la exclusión del derecho a la deducción del IVA y que ha sido adoptada con anterioridad a la Sexta Directiva, aquella no sólo debe estar comprendida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la misma, sino que también debe ser compatible con la Segunda Directiva, concretamente con su artículo 11, apartado 4, vigente en el momento de la aprobación de dicha normativa.

57. A mi juicio, de lo anterior resulta que los apartados 28 y 29 de la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, significan simplemente que, aunque el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva autorice a los Estados miembros a excluir del derecho a la deducción del IVA soportado los gastos definidos en consideración a su naturaleza o a su objeto, no puede eximirles de la obligación dimanante, directa o indirectamente, del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, de precisar

suficientemente la naturaleza de los bienes o servicios afectados por dichos gastos, a riesgo de ampliar sin límites el alcance de una excepción al régimen del derecho a la deducción.¹⁴

de conformidad con la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia, exige el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva.

58. Por consiguiente, y de conformidad con la jurisprudencia *Uudenkaupungin kaupunki*, procede comprobar, en los litigios principales, si las categorías de gastos excluidas de la deducción del IVA soportado por la normativa controvertida estaban definidas de manera suficientemente precisa, es decir, si estaban delimitadas por referencia a la naturaleza de los bienes o de los servicios adquiridos.

60. Sin embargo, como ha señalado el Gobierno griego en sus observaciones escritas, los litigios principales no versan sobre los bienes o servicios incluidos en esta categoría genérica, sino sobre los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para necesidades más concretas de su personal, precisadas en las demás categorías enumeradas en el Decreto de 1968.

59. Con carácter general, señalo que el Decreto de 1968, además de las categorías específicas que excluye del derecho a la deducción, contempla también los bienes y servicios utilizados con cualquier otra finalidad privada por parte del personal de la empresa. Con dicho tenor, tal exclusión parece fundada en el destino privado de los bienes o de los servicios más que en su naturaleza y, en este sentido, no cumple con los requisitos, que

61. Procede, pues, examinar el carácter suficientemente preciso de dichas categorías en relación con las exigencias del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva.

14 — Para los Estados miembros fundadores de la Comunidad Europea y para los que se adhirieron con anterioridad al 1 de enero de 1978, que aprobaron su normativa sobre la exclusión del derecho a la deducción del IVA cuando aún estaba vigente la Segunda Directiva, el artículo 11, apartado 4, de ésta es aún directamente relevante. Por el contrario, para los Estados miembros que se adhirieron con posterioridad a la derogación de la Segunda Directiva por la Sexta, la aplicación de la referencia «determinados bienes y servicios» es sólo indirecta o, en otros términos, está incorporada a los requisitos de aplicación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

62. En cuanto al asunto *C-538/08*, la categoría controvertida es la contemplada en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto de 1968, relativa a los bienes o servicios utilizados por el empresario para proporcionar a su personal un «transporte particular».

63. Según el órgano jurisdiccional remitente, el análisis de la génesis de dicha disposición muestra claramente que el legislador nacional ha pretendido incluir simultáneamente los bienes y los servicios utilizados para proporcionar un transporte particular y la puesta a disposición de un automóvil por un sujeto pasivo en favor de sus trabajadores.

64. Ha de señalarse que esta categoría es, por un doble motivo, más amplia que la examinada por el Tribunal de Justicia en el asunto que dio origen a la sentencia Royscot, antes citada, en la que resolvió que era compatible con el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva la exclusión del derecho a la deducción del IVA devengado en la compra de sus vehículos de motor. Efectivamente, por una parte, la categoría prevista en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto de 1968 incluye los bienes o los servicios utilizados para proporcionar un transporte particular. Por otra parte, dicha categoría no se limita a los vehículos a motor llamados turismos, sino que puede incluir también, tal y como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, la puesta a disposición de un vehículo para el transporte de trabajadores del sujeto pasivo desde sus domicilios a su centro de trabajo.

65. Aun así, eso no significa que la categoría controvertida se defina de modo demasiado general.

66. En primer lugar, existen pocas dudas de que dicha categoría pueda conducir a que se excluyan todos o casi todos los bienes o servicios del régimen del derecho a deducción, vaciando de esta forma de contenido el régimen general previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.¹⁵

67. En segundo lugar, al incluir la propia puesta a disposición de un transporte particular en favor de los trabajadores del sujeto pasivo, la citada categoría indudablemente detalla con suficiente precisión los bienes afectados por los gastos controvertidos en el litigio principal, que, recuérdese, se refiere a la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado cuando el sujeto pasivo compra automóviles destinados parcialmente al uso privado de su personal.

68. En cuanto a las categorías controvertidas en el asunto C-33/09, considero también que la relativa a «suministrar comidas y bebidas al personal del sujeto pasivo», así como la correspondiente a «dar alojamiento al personal del sujeto pasivo», cumplen, suficientemente, con los requisitos del artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva.

¹⁵ — Véanse al respecto, en especial, las sentencias Royscot, apartado 24, y Charles y Charles-Tijmens, apartado 33, antes citadas.

69. Por un lado, y contrariamente a lo sugerido por la demandante en el litigio principal de este mismo asunto en relación con la categoría relativa al suministro de comidas y bebidas, no creo que haya que individualizar y/o enumerar exhaustivamente los bienes o servicios afectados por dicha categoría. Considerando los antecedentes facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, claramente se incluyen en esta categoría los alimentos, así como los bienes y servicios que sirven para elaborar y preparar comidas y bebidas. Esta categoría de bienes o de servicios me parece, pues, suficientemente identificable y definida, implícitamente, por su naturaleza.

70. Además, señalo que, en su sentencia Danfoss y AstraZeneca, antes mencionada, el Tribunal de Justicia no dejó constancia de que existieran obstáculos de principio a que la exclusión del derecho a la deducción del IVA que grava las compras y las operaciones asimiladas relativas a «alimentos destinados al empresario o a su personal», esté comprendida en el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

71. Por otro lado, suscribo la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente acerca de la categoría relativa a «dar alojamiento al personal del sujeto pasivo», que comprende, como ha señalado aquél, la

propia puesta a disposición de alojamiento en favor del personal del empleador, pero también los gastos generados por los servicios de agentes o de mediadores que permitan dicha puesta a disposición. También aquí se trata, en mi opinión, de una categoría suficientemente definida, implícitamente, por referencia a la naturaleza de los bienes y de los servicios afectados.

72. Por el contrario, tengo serias dudas respecto al carácter suficientemente determinado de las dos otras categorías controvertidas, a saber, la relativa a «ofrecer actividades de recreo al personal del [sujeto pasivo]», prevista en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto de 1968, y la correspondiente a «ofrecer obsequios de negocios u otros obsequios a quienes no pueden o podrían beneficiarse de la deducción de la totalidad o de la mayor parte del IVA en caso de que se les haya facturado o se les facturase», contemplada en el artículo 1, apartado 1, letra b), del citado Decreto de 1968.

73. Efectivamente, estas categorías se definen en función de su objeto, a saber, su finalidad, sin que, por otra parte, la naturaleza de los bienes o servicios afectados sea o pueda ser delimitada objetivamente, ni siquiera de manera general. En particular, contrariamente a lo que el Gobierno neerlandés alegó en sus

observaciones escritas, no existe ningún indicio que permita sostener que la categoría de obsequios de negocios se limite a los artículos de lujo. Por el contrario, dicha alegación parece desmentida por el artículo 1, apartado 2, del Decreto de 1968, que precisa que se entenderá por «obsequios de negocios» u «otras gratificaciones» «cualesquiera prestaciones que efectúe el empresario por relaciones de negocios o por generosidad hacia terceros».

ha cumplido el requisito de indicar una categoría de bienes y/o servicios de manera suficientemente determinada, por referencia, aunque sea implícita, a la naturaleza de dichos bienes y/o servicios.

Por el contrario, no cumple con dicho requisito la exclusión, por un Estado miembro, del derecho a la deducción del IVA soportado mediante la remisión a categorías de gastos descritas como:

74. Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, considero que se deben interpretar los artículos 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que un Estado miembro que ha utilizado la posibilidad ofrecida en dichos artículos de excluir del derecho de deducción las categorías de gastos descritas como:

— «proporcionar un transporte particular al personal del empresario»,

— «ofrecer actividades de recreo al personal del empresario»,

— «ofrecer obsequios de negocios u otros obsequios a quienes no pueden o podrían beneficiarse de la deducción de la totalidad o de la mayor parte del IVA en caso de que se les haya facturado o se les facturase».

— «suministrar comidas y bebidas al personal del empresario»,

B. Sobre las segundas cuestiones formuladas en los dos asuntos

— «dar alojamiento al personal del empresario»,

75. Mediante las respectivas segundas cuestiones, de idéntico tenor, los órganos

jurisdiccionales remitentes preguntan básicamente si, en el supuesto en que esté autorizada una exclusión total del derecho a la deducción del IVA para una o varias de las categorías de gastos analizadas al responder a las primeras cuestiones prejudiciales, se deben interpretar las disposiciones de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a una exclusión parcial del derecho a la deducción del IVA de conformidad con una normativa nacional aprobada con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Directiva.

76. Considerando, por una parte, el carácter general de la facultad brindada a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, que les permite mantener todas las exclusiones al derecho a la deducción previstas por la legislación nacional vigente con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, y, por otra parte, al adagio según el cual «quien puede lo más, puede lo menos», no veo obstáculo alguno a que un Estado miembro pueda limitar el alcance de una exclusión del derecho a la deducción del IVA, desde el momento en que adopte tal exclusión.

77. Dicha posibilidad me parece conforme con el espíritu de la Sexta Directiva. En efecto, si el Tribunal de Justicia ha admitido que el artículo 17 de la Sexta Directiva no se oponía a que un Estado miembro redujera el alcance o el ámbito de aplicación de las exclusiones vigentes *con posterioridad a la entrada en*

vigor de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el objetivo del artículo 28, apartado 4, de dicha Directiva¹⁶ es suprimirlas, es lógico deducir de ello que las disposiciones de la Sexta Directiva, y en especial su artículo 17, apartado 2, no se oponen tampoco a la aprobación, *antes incluso de la entrada en vigor de dicha Directiva*, de una normativa nacional que establezca la exclusión parcial del derecho a la deducción del IVA soportado.

78. Considero, pues, que debe interpretarse el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que autoriza a un Estado miembro a mantener una exclusión parcial del derecho a la deducción del IVA soportado por gastos relativos a determinados bienes o determinados servicios, introducida por una normativa nacional aprobada con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

C. Sobre la tercera cuestión formulada en el asunto C-33/09

79. La tercera cuestión formulada por el órgano jurisdiccional remitente en el asunto

16 — Véanse las sentencias Comisión/Francia, antes mencionada, apartados 21 y 22; de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81), apartado 45; y las sentencias, antes citadas, Danfoss y AstraZeneca, apartado 32, y Magoora, apartado 36.

C-33/09 sólo se refiere a la situación concreta de la exclusión parcial del derecho a la deducción del IVA de la categoría de gastos relativa a «suministrar comidas y bebidas» al personal del sujeto pasivo, contemplada en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto de 1968.

80. Recuérdesse que, mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si debe interpretarse el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que se opone a que un Estado miembro modifique la exclusión parcial del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la categoría de gastos relativa a «suministrar comidas y bebidas», cuando esta modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, pero no puede descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio, amplíe el ámbito de aplicación de la limitación del derecho de deducción, en particular por el carácter a tanto alzado de la normativa modificada.

81. Consta que, por lo que se refiere a la mencionada categoría —que considero suficientemente definida, como ya he señalado anteriormente en el análisis de las primeras cuestiones prejudiciales—, el Decreto de 1968 se modificó con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

82. Consta también, como se desprende de la resolución de remisión y como ha admitido asimismo la demandante en el litigio principal en la vista ante el Tribunal de Justicia, que las modificaciones realizadas correspondientes a la exclusión del derecho a la deducción del IVA de los gastos relativos al suministro de bienes y bebidas han reducido, con carácter general, el alcance de dicha exclusión.

83. Ahora bien, conforme a la jurisprudencia, tal reducción del alcance de una exclusión al derecho a la deducción está comprendida en el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, aunque haya sido aprobada con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.¹⁷ En efecto, como ya se ha señalado, la reducción del alcance de tal excepción del principio del derecho a la deducción del IVA, previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, es conforme con el objetivo de esta última.

84. No creo que suponga un obstáculo a esta apreciación de carácter general la posibilidad, alegada por el órgano jurisdiccional remitente, y claramente irrelevante en el litigio principal, de que excepcionalmente el nuevo régimen de exclusión parcial de carácter a tanto alzado, instaurado tras la entrada en vigor de

¹⁷ — Sentencias antes citadas Comisión/Francia, apartado 22; Danfoss y AstraZeneca, apartado 32; Magoora, apartado 36; y Puffer, apartado 85.

la Sexta Directiva, pueda llevar a un resultado económico más desfavorable que el existente en el régimen anterior, debido a las modalidades de aplicación de este nuevo régimen.

85. A este respecto, recuérdese que, tanto según el órgano jurisdiccional remitente, como de conformidad con las observaciones escritas del Gobierno neerlandés, eso sólo podría ocurrir en el supuesto en que el sujeto pasivo propusiera comida y bebida a sus trabajadores, sin contribuir a su preparación ni permitir su consumo, además de sobrepasar el umbral de 500 NLG (unos 227 euros) por trabajador y por ejercicio contable.

86. Ahora bien, la mera posibilidad de que pueda darse dicho supuesto no debe conducir, en mi opinión, a dejar de aplicar la excepción prevista por el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, ya que, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, la modificación realizada con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Directiva es, en general, más favorable para los sujetos pasivos que el régimen vigente con anterioridad. En efecto, considero que la existencia, aunque llegue a concretarse, de tal supuesto de carácter aislado o excepcional no afecta al principio conforme al cual la modificación de la normativa nacional aprobada con posterioridad a la

entrada en vigor de la Sexta Directiva redujo el ámbito de las exclusiones ya existentes.

87. Por el contrario, estimo que, como acertadamente ha señalado la Comisión, un órgano jurisdiccional que se encuentre ante el supuesto excepcional y actualmente hipotético planteado por el órgano jurisdiccional remitente, debe interpretar, de conformidad con la obligación que le corresponde en virtud del Derecho comunitario, las disposiciones de su Derecho interno, en la medida de lo posible, a la luz del texto y de la finalidad de la Sexta Directiva con objeto de alcanzar los resultados que ésta persigue.¹⁸

88. Por consiguiente, considero que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza a que un Estado miembro modifique, tras la entrada en vigor de dicha Directiva, la exclusión del derecho a la deducción del IVA de una categoría de gastos, como la relativa, en el litigio principal, al suministro de comidas y bebidas por el sujeto pasivo en favor de su personal, cuando dicha modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, pero no puede descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio, irrelevante para el litigio principal, amplíe el ámbito de aplicación de la limitación del derecho de deducción, en particular por el carácter a tanto alzado de la normativa modificada.

18 — Véase, en especial, en relación con dicha obligación, la sentencia Magoora, antes citada, apartado 44 y la jurisprudencia citada.

VI. Conclusión

89. Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, propongo que se contesten las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden y por el Gerechtshof Amsterdam del modo siguiente:

«1) Los artículos 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido, y 17, apartado 6, de la Directiva 77/738/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, deben interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que ha utilizado la posibilidad ofrecida en dichos artículos de excluir del derecho de deducción las categorías de gastos descritas como:

- “proporcionar un transporte particular al personal del empresario”,
- “suministrar comidas y bebidas al personal del empresario”,
- “dar alojamiento al personal del empresario”,

ha cumplido el requisito de indicar una categoría de bienes y/o servicios de manera suficientemente determinada, por referencia, aunque sea implícita, a la naturaleza de dichos bienes y/o servicios.

Por el contrario, no cumple con dicho requisito la exclusión, por un Estado miembro, del derecho a la deducción del IVA soportado mediante la remisión a categorías de gastos descritas como:

- “ofrecer actividades de recreo al personal del empresario”,

- “ofrecer obsequios de negocios u otros obsequios a quienes no pueden o podrían beneficiarse de la deducción de la totalidad o de la mayor parte del IVA en caso de que se les haya facturado o se les facturase”.

2) El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza a un Estado miembro a mantener una exclusión parcial del derecho a la deducción del IVA soportado por gastos relativos a determinados bienes o determinados servicios, introducida por una normativa nacional aprobada con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

3) El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que autoriza a que un Estado miembro modifique, tras la entrada en vigor de

dicha Directiva, la exclusión del derecho a la deducción del IVA de una categoría de gastos, como la relativa, en el litigio principal en el asunto C-33/09, al suministro de comidas y bebidas por el sujeto pasivo en favor de su personal, cuando dicha modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, pero no puede descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio, irrelevante para el litigio principal, amplíe el ámbito de aplicación de la limitación del derecho de deducción, en particular por el carácter a tanto alzado de la normativa modificada.»