

61996J0043

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 18 de junio de 1998. - Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa. - Incumplimiento - Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo - Apartados 2 y 6 del artículo 17 - Derecho a deducción - Exclusiones previstas por normas nacionales anteriores a la Sexta Directiva. - Asunto C-43/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1998 página I-03903

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Deducción del impuesto soportado - Gastos que tienen un carácter estrictamente profesional - Exclusiones por normas nacionales anteriores a la Sexta Directiva - Exclusión del derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio objeto de la actividad del sujeto pasivo - Procedencia

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, aps. 2, letra a), y 6]

Índice

Un régimen nacional del Impuesto sobre el Valor Añadido existente antes de la entrada en vigor de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que excluye la posibilidad de deducir el impuesto correspondiente a los medios de transporte que son el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo no constituye una infracción del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, ya que el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de dicha Directiva autoriza expresamente a los Estados miembros a mantener, hasta la entrada en vigor de normas que deberá adoptar el Consejo, todas las exclusiones del derecho a deducción previstas por su normativa nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva.

Del tenor del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva se deduce con claridad que, si bien corresponde al Consejo determinar los gastos que no conllevan el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, las normas cuya aprobación se requiere del Consejo no se

limitan, a priori, a los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional. En estas circunstancias, es manifiesto que la expresión «todas las exclusiones», utilizada en el segundo párrafo del apartado 6 del artículo 17, comprende los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional.

Partes

En el asunto C-43/96,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. E. Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. C. Gómez de la Cruz, miembro del mismo Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por la Sra. C. de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, asistida por el Sr. G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères del citado Ministerio, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Francia, 8 B, boulevard Joseph II,

parte demandada,

apoyada por

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. S. Ridley, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada del Reino Unido, 14, boulevard Roosevelt,

parte coadyuvante,

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 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), y en especial de las disposiciones del apartado 2 de su artículo 17, al mantener en vigor disposiciones legales que excluyen la posibilidad de deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

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

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 25 de septiembre de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de noviembre de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de febrero de 1996, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE, con el fin de que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 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»), y en especial de las disposiciones del apartado 2 de su artículo 17, al mantener en vigor disposiciones legales que excluyen la posibilidad de deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo; «IVA») correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo.

La Sexta Directiva

2 El apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva dispone:

«2. 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 otros sujetos pasivos;

[...]»

3 El apartado 6 del mismo artículo prevé:

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

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

4 El 25 de enero de 1983, la Comisión presentó al Consejo una propuesta para una Duodécima Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el

Valor Añadido: gastos que no conllevan derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO C 37, p. 8), que fue modificada por otra propuesta presentada por la Comisión al Consejo el 20 de febrero de 1984 (DO C 56, p. 7). Esta propuesta no ha sido aprobada por el Consejo.

La normativa nacional

5 La normativa francesa controvertida está constituida por el artículo 237 del Anexo II del code général des impôts (Código General de Impuestos; en lo sucesivo, «CGI»), que entró en vigor el 27 de julio de 1967 y que dispone:

«No conllevarán derecho a deducción los vehículos y máquinas, cualquiera que sea su naturaleza, concebidos para transportar personas o de uso mixto que constituyan un activo fijo o, en el caso contrario, que no estén destinados a su reventa en estado nuevo.»

6 En la Documentation administrative de base (Documentación Administrativa Básica) de la Administración Tributaria francesa (série 3 C A, division D, feuillets 1532 y 1533, actualizada a 1 de mayo de 1990), se precisa que los vehículos a los que se refiere esta disposición son las bicicletas, motocicletas, automóviles, embarcaciones, aviones y helicópteros. En cambio, la referida norma no se aplica a los vehículos comerciales, tales como motocarros, camiones y tractores y otros «vehículos muy especiales». Además, los helicópteros están excluidos de la deducción, aun cuando se utilicen para fotografía aérea, toma de imágenes, formación de pilotos o levantamientos topográficos o geodésicos.

El procedimiento administrativo previo

7 Mediante escrito de 6 de septiembre de 1991, la Comisión informó a la República Francesa de que consideraba el artículo 237 del Anexo II del CGI incompatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva y, en especial, con el apartado 2 de su artículo 17, ya que no admitía el derecho a deducción para los vehículos destinados a la formación de conductores.

8 El Gobierno francés, por medio de un escrito de 6 de diciembre de 1991, comunicó a la Comisión que la disposición controvertida había sido modificada, con efecto a partir del 1 de enero de 1993, de forma que admitía el derecho a deducción para los vehículos o máquinas destinados exclusivamente a la formación de conductores.

9 Mediante escrito de 12 de julio de 1993, la Comisión indicó al Gobierno francés que tanto el requisito de uso exclusivo de un vehículo para la actividad de las autoescuelas como la exclusión del derecho a deducción que seguía afectando a los sujetos pasivos cuya actividad implica, por su propia naturaleza, la utilización de determinados medios y máquinas de transporte (como los helicópteros de izado de cargas en el caso de las empresas de trabajos aéreos) infringían el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

10 El Gobierno francés, en un escrito de 4 de octubre de 1993, respondió que el requisito de uso exclusivo de los vehículos de autoescuela para la formación de conductores se había flexibilizado mediante la instrucción administrativa de 4 de febrero de 1993. Adujo, además, que la exclusión del derecho a deducción para los medios de transporte que constituían el propio objeto de la actividad estaba autorizada por el apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

11 La Comisión decidió no continuar con el presente procedimiento en lo que atañe a los vehículos destinados a la actividad de las autoescuelas. En cambio, por considerar fundamental el principio del derecho a deducción para los medios de transporte que constituyen el propio objeto de la actividad del sujeto pasivo, la Comisión envió, el 8 de noviembre de 1994, un dictamen motivado a la República Francesa, solicitándole que adoptara las medidas requeridas en el plazo de dos meses.

12 En su respuesta de 9 de enero de 1995, el Gobierno francés dio a conocer su total desacuerdo con el análisis de la Comisión y precisó las observaciones que había formulado en su respuesta al escrito de requerimiento.

El recurso

13 En apoyo de su recurso, la Comisión sostiene que la exclusión del derecho a deducción del IVA correspondiente a los bienes que constituyen el propio instrumento u objeto de la actividad de los sujetos pasivos, prevista en el artículo 237 del Anexo II del CGI, es contraria al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

14 La Comisión reconoce que el segundo párrafo del apartado 6 del artículo 17 de la Directiva autoriza expresamente a los Estados miembros a mantener disposiciones que excluyan el derecho a deducción que, como el artículo 237 del Anexo II del CGI, sean anteriores a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

15 No obstante, según la Comisión, la exclusión del derecho a deducción prevista por el apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva se refiere únicamente a los gastos que no tienen carácter estrictamente profesional. De este modo, los gastos para los que se puede excluir el derecho a deducción sólo son aquellos en los que incurre un sujeto pasivo respecto de bienes y servicios que no son absolutamente indispensables para el ejercicio de su profesión. Esta facultad de exclusión tiene por finalidad evitar que un sujeto pasivo pueda obtener para su consumo personal final bienes y servicios no gravados.

16 No cabe acoger esta interpretación. En efecto, no es conforme al tenor del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

17 A este respecto, debe señalarse que la primera frase del primer párrafo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva prevé que el Consejo determine los gastos que no conllevan el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido. La siguiente frase precisa que «del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional». En especial de esta segunda frase se deduce que las normas cuya aprobación se requiere del Consejo no se limitan, a priori, a los gastos que no tenga un carácter estrictamente profesional.

18 En estas circunstancias, es manifiesto que la expresión «todas las exclusiones», utilizada en el segundo párrafo del apartado 6 del artículo 17, comprende los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional. Así, dicha disposición autoriza a los Estados miembros a mantener normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo.

19 Como señala el Sr. Abogado General en los puntos 14 a 16 de sus conclusiones, esta interpretación se ve confirmada por los trabajos preparatorios del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva. En efecto, por una parte, en la exposición de motivos que acompañaba a su propuesta de Sexta Directiva (Boletín de las Comunidades europeas, Suplemento 11/73, p. 1), la Comisión indicaba que resultaba difícil determinar en qué medida determinados gastos, a pesar de efectuarse en el marco del funcionamiento normal de la empresa, se destinaban a fines

profesionales o a fines privados. Por otra parte, si se compara el tenor del apartado 6 del artículo 17 propuesto por la Comisión y el aprobado por el Consejo, se deduce que, al adoptarse la Sexta Directiva, los Estados miembros no se pusieron de acuerdo sobre el régimen aplicable, precisamente, a los gastos de transporte de personas.

20 Habida cuenta de estas consideraciones, resulta que la República Francesa no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva y, en especial, de las disposiciones del apartado 2 de su artículo 17, al mantener en vigor disposiciones legales que excluyen la posibilidad de deducir el Impuesto sobre el Valor añadido correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo. En consecuencia, procede desestimar el recurso por incumplimiento debido a que carece de fundamento.

Decisión sobre las costas

Costas

21 Con arreglo al apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por no haber prosperado el recurso interpuesto por la Comisión, procede condenarla en costas. Conforme al apartado 4 del artículo 69 de dicho Reglamento, los Estados miembros y las Instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

decide:

22 Desestimar el recurso.

23 Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.

24 El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cargará con sus propias costas.