

Asunto C-368/06

Cedilac SA

contra

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(Petición de decisión prejudicial planteada por el tribunal administratif de Lyon)

«Sexta Directiva IVA — Derecho a deducción — Principios de deducción inmediata y de neutralidad fiscal — Traslado del excedente del IVA al período impositivo siguiente o devolución — Regla del desfase de un mes — Disposiciones transitorias — Mantenimiento de la exención»

Conclusiones del Abogado General Sr. J. Mazák, presentadas el 18 de septiembre de 2007

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 18 de diciembre de 2007

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Facultad de los Estados miembros de mantener disposiciones contrarias al principio de deducción inmediata

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 17, 18, ap. 4, y 28, ap. 3, letra d)]

Los artículos 17 y 18, apartado 4, 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, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una medida nacional que tiene por objeto acompañar la supresión de una excepción nacional autorizada por el artículo 28, apartado 3, letra d), de la misma Directiva, en tanto en cuanto el juez nacional compruebe que, en su aplicación al caso concreto, esta medida reduce los efectos de dicha excepción nacional.

Por una parte, el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva constituye una de las excepciones al sistema común del impuesto sobre el valor añadido prevista por ésta, en el sentido de que autoriza a los Estados miembros a continuar manteniendo determinadas disposiciones de su normativa nacional, anteriores a la Directiva, en contra del principio de la deducción inmediata previsto en el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva. Por otra parte, aunque dicho artículo se opone al establecimiento de nuevas excepciones o a la ampliación del alcance de las ya existentes tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, no se opone a la reducción de su alcance, habida cuenta del carácter transitorio de la excepción que prevé.

Además, una interpretación diferente de una de las excepciones previstas en la Sexta Directiva, que propugnase que un Estado miembro, aunque pueda mantener una exención, no puede suprimirla progresivamente, sería contraria al objetivo perseguido por dicha Directiva que es la supresión de las excepciones a ésta. Asimismo, tal interpretación pondría en peligro la aplicación uniforme de la Sexta Directiva, en la medida en que un Estado miembro podría verse obligado a mantener la totalidad de las exenciones existentes en la fecha de la entrada en vigor de dicha Directiva, aun a pesar de que al mismo tiempo considerase posible, adecuado y deseable implantar de forma progresiva el régimen previsto por ésta en el ámbito considerado.

(véanse los apartados 33, 34, 37 y 43 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 18 de diciembre de 2007 (*)

«Sexta Directiva IVA – Derecho a deducción – Principios de deducción inmediata y de neutralidad fiscal – Traslado del excedente del IVA al período impositivo siguiente o devolución – Regla del desfase de un mes – Disposiciones transitorias – Mantenimiento de la exención»

En el asunto C-368/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el tribunal administratif de Lyon (Francia), mediante resolución de 5 de septiembre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2006, en el procedimiento entre

Cedilac SA

y

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Tizzano (Ponente), A. Borg Barthet, M. Ilešič y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Cedilac SA, por Me Sr. A. Bouzidi, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-C. Gracia, en calidad de

agentes;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de septiembre de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17 y 18, apartado 4, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Cedilac SA (en lo sucesivo, «Cedilac») y el ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie en relación con la reclamación de esta sociedad dirigida a que el Estado francés sea condenado a abonarle una indemnización por los daños y perjuicios supuestamente sufridos como consecuencia de las medidas legislativas de acompañamiento de la supresión de la denominada regla del «desfase de un mes» aplicable en materia de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») pagado a raíz de una operación gravable.

Marco normativo

Normativa comunitaria

3 El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

4 El artículo 18 de la Sexta Directiva dispone:

«[...]

2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

[...]

4. Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

[...]»

5 A tenor del artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán, en el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo, «continuar aplicando las disposiciones contrarias al principio de la deducción inmediata, definido en

el párrafo primero del apartado 2 del artículo 18».

6 El artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva dispone:

«El período transitorio estará inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978. Como máximo seis meses antes de la terminación de este período, y posteriormente siempre que sea necesario, el Consejo, previo informe de la Comisión, reexaminará la situación en lo concerniente a las excepciones establecidas en el apartado 3 y resolverá por unanimidad, a propuesta de la Comisión, sobre la eventual supresión de algunas o de todas estas excepciones.»

Normativa nacional

7 Hasta el 1 de julio de 1993, el code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo, «CGI») contemplaba, con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, la denominada regla «del desfase de un mes», que suponía una excepción al principio de la deducción inmediata del IVA.

8 En virtud de esta excepción, los sujetos pasivos no podían, contrariamente a lo que exige el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, deducir inmediatamente de las cuotas devengadas del IVA el impuesto que hubiesen pagado por bienes que no fuesen inmovilizaciones y servicios. En efecto, en aplicación de la regla del desfase de un mes, una deducción de este tipo sólo podía llevarse a cabo sobre las cuotas del IVA devengado durante el mes siguiente a aquel en el que se hubiera originado el derecho a la deducción.

9 Sin embargo, el artículo 2.-I de la Ley nº 93-859, de 22 de junio de 1993, relativa a la modificación de los presupuestos generales del Estado para 1993 (JORF de 23 de junio de 1993, p. 8815; en lo sucesivo, «Ley de 1993»), derogó, a partir del 1 de julio de 1993, la regla del desfase de un mes e introdujo en el CGI el artículo 271⁹, cuyo apartado 3 dispone:

«La deducción del impuesto pagado por bienes y servicios se practicará imputándolo a la cuota devengada a cargo del sujeto pasivo el mes durante el cual se originó el derecho a la deducción.»

10 Además, el artículo 2.-II de la Ley de 1993 estableció una serie de disposiciones transitorias que quedaron recogidas en el nuevo artículo 271 A del CGI (en lo sucesivo, «disposiciones transitorias»).

11 Así, con arreglo al artículo 271 A, apartado 1, del CGI, los sujetos pasivos que iniciaron su actividad con anterioridad al 1 de julio de 1993 pasaron a sustraer, en la primera declaración que conllevara la aplicación del principio de la «deducción inmediata», una «deducción de referencia» del importe del IVA deducible, equivalente a la media mensual de los derechos adquiridos durante los meses comprendidos entre agosto de 1992 y julio de 1993. El importe de dicha deducción se convierte después en un crédito contra la Hacienda Pública sujeto a modalidades de reembolso específicas.

12 El apartado 2 de ese mismo artículo establece, en particular, que, cuando la cuantía de la deducción de referencia no pueda sustraerse en su integridad del importe del IVA deducible, el excedente se deduce del importe del IVA deducible por bienes que no sean inmovilizaciones y por servicios correspondientes a los meses siguientes.

13 El artículo 271 A, apartado 5, del CGI establece que, cuando la cuantía de la deducción de referencia no supera los 10.000 FRF (1.524,49 euros), el sujeto pasivo no está, en principio, obligado a sustraer esta deducción conforme a lo establecido en el apartado 1 de dicho artículo.

14 Con arreglo a los decretos nos 93?1078, de 14 de septiembre de 1993 (JORF de 15 de

septiembre de 1993, p. 12883), 94?296, de 6 de abril de 1994 (JORF de 16 de abril de 1994, p. 5646) y 2002-179, de 13 de febrero de 2002 (JORF de 15 de febrero de 2002, p. 2968), los créditos contra la Hacienda Pública de los que eran titulares los sujetos pasivos en virtud del artículo 271 A del CGI se reembolsaron de la siguiente manera:

- en 1993 se reembolsaron los créditos en su totalidad cuando éstos no excedían de 150.000 FRF (22.867,35 euros). Durante ese mismo año, se reembolsaron en un 25 % los créditos que superaban esa cantidad, con un pago mínimo de 150.000 FRF;
- en 1994, se colocó el resto del crédito en una cuenta, y se reembolsó el 10 % de la cuantía inicial;
- cada uno de los siguientes años se reembolsó un 5 % de la cuantía inicial, y
- en 2002, se reembolsó por adelantado la totalidad del crédito restante.

15 Por estos créditos contra la Hacienda Pública se devengaron intereses del 4,5 % en 1993, del 1 % en 1994, y del 0,1 % en cada uno de los años siguientes.

Litigio principal y cuestión prejudicial

16 El 26 de diciembre de 2002, Cedilac reclamó al Estado francés que le abonase 1.524.806,62 euros por los daños y perjuicios supuestamente sufridos como consecuencia de la aplicación de las disposiciones transitorias durante el período comprendido entre los años 1993 y 2002.

17 Dado que el ministre de l'Economie, des Finances et de l'industrie no respondió a esta reclamación de indemnización, Cedilac interpuso un recurso ante el tribunal administratif de Lyon contra esta resolución denegatoria implícita.

18 Antes de pronunciarse sobre la demanda de Cedilac, dicho órgano jurisdiccional solicitó al Conseil d'État, mediante resolución de 15 de noviembre de 2005, un dictamen acerca de si las disposiciones transitorias eran compatibles con los artículos 17 y 18, apartado 4, de la Sexta Directiva.

19 Mediante dictamen de 14 de junio de 2006, el Conseil d'État estimó que la cuestión planteada por el tribunal administratif de Lyon presentaba una dificultad que justificaba el envío de una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

20 En estas circunstancias, el tribunal administratif de Lyon decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Son compatibles con lo dispuesto en los artículos 17 y 18, apartado 4, de la [Sexta Directiva] las disposiciones adoptadas por Francia para acompañar a la supresión de la regla del desfase de un mes?»

21 El órgano jurisdiccional remitente, considerando que, a la vista del número de acciones ya interpuestas ante los tribunales administrativos y de la considerable trascendencia financiera para los presupuestos del Estado francés, era necesario obtener una respuesta urgente del Tribunal de Justicia a dicha cuestión, solicitó a este último que tramitase la remisión prejudicial mediante el procedimiento acelerado, en aplicación del artículo 104 *bis*, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento.

22 El Presidente del Tribunal de Justicia, mediante auto de 25 de septiembre de 2006, desestimó esta solicitud, por considerar que no se cumplían los requisitos establecidos en el

mencionado artículo 104 *bis*, párrafo primero.

23 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 23 de marzo de 2007, se declaró la inadmisibilidad de la demanda de intervención que había presentado Fromagerie des Chaumes SAS.

Sobre la cuestión prejudicial

24 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 17 y 18, apartado 4, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una medida nacional como las disposiciones transitorias de las que se trata.

25 Cedilac propone que se responda afirmativamente a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, según queda formulada en el apartado precedente, alegando que el derecho a la deducción inmediata constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el legislador comunitario, de forma que, a falta de cualquier otra disposición que establezca una excepción, este derecho debe poderse ejercitar inmediatamente respecto a la totalidad del IVA que haya gravado las operaciones anteriores.

26 En cambio, el Gobierno francés y la Comisión proponen al Tribunal de Justicia que responda de manera negativa a dicha cuestión, empleando argumentos muy parecidos.

27 A este respecto, recuerdan, en primer lugar, que la regla del desfase de un mes constituía una excepción legítima al principio de la deducción inmediata del IVA, que tiene como fundamento el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, y que las disposiciones transitorias sólo son una medida de acompañamiento de la supresión de esta regla.

28 En particular, señalan que las disposiciones transitorias, al escalonar a lo largo de varios años una parte de la carga presupuestaria del Estado derivada de la supresión de la regla del desfase de un mes, hicieron posible la adaptación del Derecho interno francés al régimen general de la deducción inmediata previsto en el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva.

29 A su juicio, en tales circunstancias, una interpretación de la Sexta Directiva que prohibiera el uso de medidas como las establecidas por las disposiciones transitorias tendría como efecto disuadir a los Estados miembros de aproximar su normativa al régimen general y a los objetivos perseguidos por dicha Directiva.

30 En segundo lugar, la Comisión señala que la situación de los sujetos pasivos sometidos a las disposiciones transitorias es claramente más favorable que aquella en la que se encontraban cuando la regla del desfase de un mes era aplicable.

31 Con el fin de responder a la cuestión prejudicial, procede recordar, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43).

32 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que, dado que toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe de aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias BP Soupergaz, antes citada,

apartado 18, y de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 34). No obstante, esas excepciones sólo pueden tener un carácter transitorio, habida cuenta de que el objetivo del artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva es su supresión (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 1999, Norbury Developments, C-136/97, Rec. p. I-2491, apartado 19; de 13 de julio de 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec. p. I-6049, apartado 32; de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 21, y de 7 de diciembre de 2006, Eurodental, C-240/05, Rec. p. I-11479, apartado 52).

33 En el presente asunto, por una parte, el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva constituye precisamente una de las excepciones al sistema común del IVA, prevista por ésta, en el sentido de que autoriza a los Estados miembros a continuar manteniendo determinadas disposiciones de su normativa nacional, anteriores a la Directiva, en contra del principio de la deducción inmediata previsto en el artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la misma Directiva.

34 Por otra parte, aunque dicho artículo se opone al establecimiento de nuevas excepciones o a la ampliación del alcance de las ya existentes tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, no se opone a la reducción de su alcance, habida cuenta del carácter transitorio de la excepción que prevé (véase, por analogía, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 21).

35 A este respecto, procede recordar que, en el apartado 19 de la sentencia Norbury Developments, antes citada, que se refiere a otra disposición transitoria de la Sexta Directiva, a saber, el artículo 28, apartado 3, letra b), de ésta, relativa a determinadas exenciones del IVA, el Tribunal de Justicia declaró que las modificaciones introducidas en la normativa de un Estado miembro que no habían ampliado el alcance de la exención del IVA de que se trata, sino que, por el contrario, lo habían reducido, no habían infringido el tenor de dicha disposición.

36 Es preciso señalar que el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva se presta a una interpretación análoga. Así, en la medida en que la normativa de un Estado miembro reduce el ámbito de aplicación de una excepción existente al principio de la deducción inmediata prevista en ese mismo artículo, procede considerar que esta normativa está cubierta por dicha disposición y no infringe el artículo 17, apartado 1, de la misma Directiva.

37 Además, tal y como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Norbury Developments, antes citada, una interpretación diferente de una de las excepciones previstas en la Sexta Directiva, que propugnase que un Estado miembro, aunque pueda mantener una exención, no puede suprimirla progresivamente, sería contraria al objetivo perseguido por dicha Directiva que es la supresión de las excepciones a ésta. Asimismo, tal interpretación pondría en peligro la aplicación uniforme de la Sexta Directiva, en la medida en que un Estado miembro podría verse obligado a mantener la totalidad de las exenciones existentes en la fecha de la entrada en vigor de dicha Directiva, aun a pesar de que al mismo tiempo considerase posible, adecuado y deseable implantar de forma progresiva el régimen previsto por ésta en el ámbito considerado (véase, en este sentido, la sentencia Norbury Developments, antes citada, apartado 20).

38 Pues bien, en el asunto principal, procede señalar que las disposiciones transitorias constituyen tan solo una medida de acompañamiento de duración limitada cuyo objetivo es reducir el impacto que tiene para el presupuesto del Estado el paso, el 1 de julio de 2003, de la regla del desfase de un mes a la aplicación del principio de la deducción inmediata.

39 Además, procede observar en primer lugar que, como se desprende de los autos, las disposiciones transitorias, contrariamente a lo que se derivaba de la aplicación de la regla del desfase de un mes, permiten a un número importante de sujetos pasivos, incluidos, en particular, aquellos que comenzaron sus actividades con posterioridad al 1 de julio de 1993 y aquellos cuyo

crédito no superaba la suma de 10.000 FRF, acogerse, a partir del 1 de julio de 1993 y sin ningún tipo de limitación, al principio de la deducción inmediata.

40 En segundo lugar, estas disposiciones permiten también que los créditos que se originen como consecuencia de su aplicación devenguen intereses, al contrario de lo que ocurría con los créditos resultantes de la aplicación de la regla del desfase de un mes.

41 Por último, las disposiciones transitorias reducen el crédito del sujeto pasivo contra la Hacienda Pública al importe de la deducción de referencia, estableciendo la deducción inmediata de la diferencia entre dicho importe y el importe total del IVA deducible, y aseguran el reembolso escalonado del importe de la deducción de referencia. De ese modo, estas disposiciones permitieron que finalmente, a partir del año 2002, el principio de la deducción inmediata fuese aplicable en Francia sin ninguna excepción.

42 Como ha señalado el Abogado General en los puntos 52 y 53 de sus conclusiones, de lo anterior se desprende que, sin perjuicio de las comprobaciones que pueda realizar el órgano jurisdiccional nacional en cada caso concreto, las disposiciones transitorias tienen, en principio, como consecuencia una reducción del ámbito de aplicación de la regla del desfase de un mes.

43 Por tanto, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 17 y 18, apartado 4, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una medida nacional que, como las disposiciones transitorias, tiene por objeto acompañar la supresión de una excepción nacional autorizada por el artículo 28, apartado 3, letra d), de la misma Directiva, en tanto en cuanto el juez nacional compruebe que, en su aplicación al caso concreto, esta medida reduce los efectos de dicha excepción nacional.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 17 y 18, apartado 4, 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, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una medida nacional que, como las disposiciones transitorias previstas por la Ley nº 93-859, de 22 de junio de 1993, relativa a la modificación de los presupuestos generales del Estado para 1993, tiene por objeto acompañar la supresión de una excepción nacional autorizada por el artículo 28, apartado 3, letra d), de la misma Directiva, en tanto en cuanto el juez nacional compruebe que, en su aplicación al caso concreto, esta medida reduce los efectos de dicha excepción nacional.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.