

|

61996C0043

Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 13 de noviembre de 1997. - 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

Conclusiones del abogado general

1 En este asunto, la Comisión ha formulado un recurso contra Francia, con arreglo al artículo 169 del Tratado, para que se declare que Francia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva sobre el IVA, (1) en particular el apartado 2 de su artículo 17, al no permitir que los sujetos pasivos, en determinadas circunstancias, deduzcan el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los medios de transportes utilizados para fines empresariales.

Normativa comunitaria

2 El apartado 2 del artículo 7 de la Sexta Directiva dispone:

«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 No obstante, el apartado 6 del artículo 17 establece:

«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 Consejo todavía no ha adoptado la decisión prevista en la primera frase de esta disposición.

La normativa francesa controvertida

5 El artículo 237 del Anexo II del code général des impôts (Código General de Impuestos; en lo sucesivo «CGI») 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 Con ciertas excepciones, esta norma abarca las bicicletas, motocicletas, automóviles privados, embarcaciones, aviones y helicópteros. No se aplica a los vehículos comerciales, tales como furgonetas, camiones y tractores. Están excluidos de la deducción los helicópteros, también cuando se utilizan para fotografía aérea, publicidad, formación de pilotos o levantamientos topográficos o geodésicos. (2)

7 La Comisión alega que el artículo 237 del Anexo II del CGI, tal y como ha sido interpretado y aplicado por las autoridades fiscales francesas, es contrario al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva en la medida en que priva a los sujetos pasivos del derecho a deducir el IVA soportado respecto de bienes que constituyen «la herramienta o el objeto» de su actividad económica. Con estos términos, la Comisión limita su aplicación a los supuestos en que los bienes «son necesarios hasta tal punto que condicionan absolutamente el ejercicio de la propia actividad económica», a diferencia de los supuestos en que los bienes «contribuyen sustancialmente a facilitar el ejercicio de la actividad económica».

8 Como ejemplos de los bienes utilizados como genuina herramienta de la actividad económica ejercida por el sujeto pasivo, la Comisión cita en su recurso el caso de una empresa que utiliza helicópteros para realizar actividades en el aire distintas del transporte de pasajeros. En su escrito de requerimiento de 6 de septiembre de 1991, la Comisión también se refirió al supuesto de una autoescuela cuya actividad dependía de la utilización de automóviles destinados a la formación de conductores. No obstante, tras una modificación de la normativa francesa (3) por la que se permitía la deducción del IVA en el supuesto de automóviles utilizados exclusivamente para la formación de conductores, la Comisión ha retirado sus imputaciones a este respecto.

9 En cambio, el recurso de la Comisión no abarca, por ejemplo, los automóviles utilizados por representantes de comercio o por veterinarios. Aunque facilitan en gran medida el ejercicio de su actividad, estos bienes, según la Comisión, no pueden ser considerados herramientas de trabajo.

10 Francia y el Reino Unido, que ha intervenido en apoyo de Francia, alegan que el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Directiva permite expresamente el mantenimiento de todas las disposiciones francesas que, como reconoce la Comisión, son anteriores a la entrada en vigor de la Sexta Directiva. Comparto esta opinión.

11 La Comisión alega que Francia hace una interpretación del párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 fuera de contexto. A su parecer, el término «exclusiones» de dicho párrafo es una forma abreviada de la expresión «gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional» de la segunda frase del primer párrafo de dicha disposición. Sostiene que no se puede considerar que los gastos en bienes que son herramientas de la actividad de un sujeto pasivo no tienen carácter estrictamente profesional y, por tanto, no pueden ser objeto de las exclusiones contempladas en el párrafo segundo.

12 Este análisis es, sin embargo, incorrecto. La primera frase del párrafo primero del apartado 6 del artículo 17 prevé la adopción, por parte del Consejo, de normas que determinen qué gastos «no

[conllevarán] el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido». La segunda frase de este párrafo añade «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». (4) Del tenor y la estructura del párrafo se deduce que lo que se preveía era la adopción por parte del Consejo de normas exhaustivas sobre todas las categorías de gastos no deducibles, incluidos, entre otros, los gastos que no tienen un carácter estrictamente profesional.

13 Con arreglo al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17, los Estados miembros podrán mantener «hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior [...] todas las exclusiones» previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva. De este modo, el párrafo segundo no está en relación con la segunda frase del primer párrafo, sino con la primera. Los Estados miembros tienen derecho, en virtud del párrafo segundo, a mantener todas las exclusiones en los ámbitos que deberán ser objeto de las normas comunes adoptadas por el Consejo con arreglo a la primera frase del apartado 6 del artículo 17.

14 El análisis que acabo de exponer concuerda con los trabajos preparatorios del apartado 6 del artículo 17. En la exposición de motivos que acompañaba la propuesta de la Sexta Directiva del Consejo, (5) la Comisión expuso que «determinados gastos, aunque se efectúen en el ejercicio normal de la actividad, también se efectúan para fines privados, y la imputación de dichos gastos a fines "profesionales" o "privados" no puede ser objeto de un control adecuado». (6)

15 Así, el apartado 6 del artículo 17 de la propuesta disponía:

«No conllevarán derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) los gastos de alojamiento, vivienda, restaurantes, comida, bebida, recreo y transporte de pasajeros, a menos que hayan sido realizados por una empresa cuya actividad principal o subsidiaria consista en el ejercicio de dichas actividades;

b) los gastos de lujo;

c) los gastos de representación;

[...]»

16 Por tanto, del texto de la propuesta se deduce con claridad que la preocupación de la Comisión no residía únicamente en que determinados gastos efectuados por los sujetos pasivos no tuvieran carácter estrictamente profesional, sino también en que resultaba difícil de imputarlos al uso privado o al uso profesional, pese a haber sido realizados en conexión con el ejercicio normal de la actividad. (7) En segundo lugar, de la comparación entre el texto propuesto y el texto adoptado del apartado 6 del artículo 17, se infiere que aunque en el momento de la adopción de la Sexta Directiva los Estados miembros tenían un alto grado de consenso respecto de determinadas categorías de gastos -en especial los de lujo, recreo y representación-, no se pudo llegar a un acuerdo sobre el trato que se debía dar al transporte de pasajeros.

17 Las propuestas presentadas por la Comisión con arreglo a la primera frase del apartado 6 del artículo 17 proporcionan nuevos indicios de las materias que, a su parecer, debían ser objeto de la decisión postergada en el momento de adopción de la Sexta Directiva. La propuesta de la Comisión de 25 de enero de 1983 para una Duodécima Directiva del Consejo, (8) además de no permitir la deducción del impuesto por gastos de transporte, (9) alojamiento, comida y bebida, (10) gastos de representación, (11) gastos de recreo y gastos de lujo, (12) contenía disposiciones detalladas sobre los medios de transporte. El apartado 1 del artículo 1 de la propuesta establecía que la «adquisición, producción, importación, leasing o alquiler, utilización, modificación, reparación o mantenimiento de automóviles de pasajeros, naves de recreo, aeronaves privadas y motocicletas» no conllevaba el derecho a una deducción del IVA. «Automóvil de pasajero» se

definía como «todo vehículo de carretera, incluidos los remolques, a no ser que por su diseño y equipamiento esté destinado únicamente al transporte de mercancías o a su uso para fines industriales o agrícolas o tenga una capacidad para más de nueve personas sentadas, incluido el conductor». El apartado 2 del artículo 1 establecía excepciones para los vehículos o máquinas que fueran:

«a) destinados al transporte remunerado de personas;

b) destinados a la formación de conductores;

c) destinados al alquiler;

d) parte de las mercaderías disponibles de la actividad».

18 El 20 de febrero de 1984, la Comisión presentó una propuesta modificada (13) en la que cambiaba el trato dispensado a los automóviles de pasajeros y a las motocicletas. Con arreglo a un nuevo apartado 1 bis, incorporado al artículo 1, los Estados miembros debían limitar el derecho a deducción a una parte del IVA soportado en relación con dichos bienes. Además, proponía la inclusión de un nuevo artículo 3 bis del siguiente tenor:

«Un sujeto pasivo puede solicitar la aplicación del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE respecto de los gastos enumerados en los artículos 1, 2 y 3 si puede acreditar que dichos gastos se realizaron exclusivamente para fines profesionales.

Los Estados miembros mantendrán en vigor o adoptarán medidas para comprobar a posteriori que dichos gastos realmente se realizaron exclusivamente para fines profesionales.»

19 Por tanto, las propuestas que la Comisión presentó con arreglo a la primera frase del apartado 6 del artículo 17, que han sido retiradas por las persistentes discrepancias en el Consejo, perseguían la adopción de normas comunes sobre las restricciones que se debían imponer a la deducción del impuesto soportado respecto de los medios de transporte en general y sobre las excepciones para determinados tipos de actividades, como las autoescuelas y las empresas de alquiler de automóviles o, más en general, para los sujetos pasivos que pudieran acreditar el uso exclusivo de estos bienes para fines profesionales. En otras palabras, dichas propuestas se referían, precisamente, a las materias que son objeto del presente asunto.

20 Durante el procedimiento, la Comisión ha destacado el grave trastorno que causan al sistema del IVA las normas que no permiten la deducción del impuesto respecto de los vehículos destinados al transporte de pasajeros. Alega que Francia no ha acreditado por qué los automóviles y otros medios de transporte reciben un trato especial y sostiene que la normativa francesa es desproporcionada al objetivo de evitar el fraude fiscal. Según la Comisión, el uso privado de estos bienes puede recibir el trato habitual, es decir, bien mediante un ajuste de la deducción del impuesto soportado con arreglo a los artículos 17 y 19, bien gravando el consumo final en el sentido del apartado 6 del artículo 5 y el apartado 2 del artículo 6.

21 No creo que Francia tenga necesidad de justificar su normativa en este litigio. Como he explicado, del tenor y de los trabajos preparatorios del apartado 6 del artículo 17, así como de las propuestas presentadas por la Comisión con arreglo a la primera frase de esta disposición se desprende que no hay normas comunes sobre la deducción del IVA en los vehículos de pasajeros y que, hasta la adopción de dichas normas, los Estados miembros están facultados para mantener todas las exclusiones en dicho ámbito que eran aplicables en el momento en que la Sexta Directiva entró en vigor. El apartado 6 del artículo 17 no se limita a conceder a los Estados miembros, como parece señalar la Comisión, la facultad de mantener medidas contra el fraude fiscal cuya legalidad puede ser objeto de un control jurisdiccional con arreglo al principio de proporcionalidad.

22 En cualquier caso, no me sorprende del todo que algunos Estados miembros consideren que los vehículos de pasajeros deban recibir un trato especial. Como indicaba la propia Comisión en la exposición de motivos de su propuesta por la Sexta Directiva, el uso privado de dichos bienes es especialmente difícil de controlar. Además, en el caso de los vehículos de lujo, el consumo final puede resultar imposible de separar del elemento profesional. Además, el elevadísimo valor de estos bienes supone un incentivo considerable para no declarar su uso privado. Por razones similares, algunos Estados miembros también restringen el derecho a deducción respecto de los gastos en automóviles a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuestos de Sociedades. (14)

23 Lo anterior no quiere decir que no se deba lamentar la incapacidad del Consejo para llegar a un acuerdo. Como expuso la Comisión con loable claridad en la vista, las normas que impiden a los sujetos pasivos deducir el IVA respecto de categorías de gastos de tal importancia producen un grave trastorno en el funcionamiento y neutralidad del sistema del IVA. Además, dudo que el riesgo de fraude fiscal pueda justificar la exclusión total de estos bienes del mecanismo de deducción.

24 No obstante, igual de evidente es la necesidad de dar una solución legislativa a este problema. Ello queda ampliamente demostrado por la debilidad del criterio propuesto por la Comisión en este litigio. El mero hecho de que un vehículo de pasajeros constituya una «herramienta de la actividad» no elimina la posibilidad del fraude fiscal ni de que el consumo final se escape a la aplicación del impuesto. A la inversa, un vehículo de pasajeros que no es una «herramienta de la actividad» puede ser, sin embargo, esencial para el ejercicio de la actividad, como lo demuestran los ejemplos, expuestos por la propia Comisión, de casos que no estarían contemplados por su recurso, a saber, los automóviles utilizados por los representantes de comercio o por los veterinarios de zonas rurales. Cabe comparar el criterio simplista, tal vez necesariamente simplista, propuesto al Tribunal de Justicia por la Comisión con el conjunto de normas, más sofisticado, que ella misma presentó en su propuesta para una Duodécima Directiva. De todos modos, resulta evidente que, como señalan Francia y el Reino Unido, el criterio ahora propuesto no encuentra fundamento en la Sexta Directiva.

25 En contra de lo afirmado por la Comisión, no considero que los comentarios que realicé en los puntos 78 y 79 de las conclusiones en el asunto sobre el que recayó la sentencia Lennartz (15) le sirvan de apoyo. Como señala el Reino Unido, en dichas conclusiones me limité a indicar que el apartado 6 del artículo 17 no autoriza una exclusión general como lo sería una norma que tratara como bienes destinados únicamente a fines privados aquellos cuyo elemento de uso profesional fuera muy reducido. Apoyándome en la propuesta de Sexta Directiva y la propuesta de Duodécima Directiva, llegué a la conclusión de que las medidas previstas por la última frase del apartado 6 del artículo 17 se referían a categorías específicas de bienes, como los automóviles, cuyo uso para fines profesionales era difícil de verificar. Las normas francesas que son objeto de este litigio están comprendidas claramente en esta categoría.

Conclusión

26 Por las razones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Desestime el recurso de la Comisión.

2) Condene en costas a la Comisión.

(1) - 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).

(2) - *Documentation administrative de base (Documentación administrativa básica) de la Administración Tributaria francesa (série 3 C A, division D, feuillets 1532 a 1533, actualizada a 1 de mayo de 1990), que se adjunta al escrito de contestación de la República Francesa.*

(3) - Artículo 237 septies A del CGI, incorporado por el artículo 13 de la Ley de 26 de julio de 1991.

(4) - En vista de otras versiones lingüísticas, puede deducirse que la expresión de la versión inglesa «in no circumstances» debe entenderse como «not in any event»: véase, por ejemplo, las versiones alemana (auf jeden Fall), francesa (en tout état de cause), italiana (comunque) y neerlandesa (in elk geval).

(5) - Boletín de las Comunidades Europeas, Suplemento 11/73.

(6) - Documento citado en la nota 5, p. 18.

(7) - Véase, en el mismo sentido, el segundo considerando de la exposición de motivos de la propuesta para una Duodécima 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: gastos que no conllevan derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido [COM(82) 87 final; DO L 1983, C 37, p. 8].

(8) - Citada en la nota 7.

(9) - Artículo 2.

(10) - Artículo 3.

(11) - Artículo 4.

(12) - Artículo 5.

(13) - COM(84) 84 final, DO 1984, C 56, p. 7.

(14) - Véase, por ejemplo, a propósito de Francia, Lefebvre, Francis: *Fiscal 1996*, pp. 162 y ss., especialmente pp. 163 y 309, y, a propósito del Reino Unido, *UK Tax Guide, Butterworths, 1995-1996*, pp. 479 y 480.

(15) - Sentencia de 11 de julio de 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795).