

|

61996C0060

Conclusiones del Abogado General Cosmas presentadas el 20 de marzo de 1997. - Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa. - Incumplimiento de Estado - IVA - Sexta Directiva - Exenciones - Alquiler de tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles. - Asunto C-60/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-03827

Conclusiones del abogado general

1 El presente asunto versa sobre un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión contra la República Francesa, con arreglo al artículo 169 del Tratado, relativo al incumplimiento de las obligaciones que incumben a dicho Estado miembro en materia de régimen fiscal del alquiler de tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). (1)

I. La Sexta Directiva

2 La Sexta Directiva establece, en el apartado 1 de su artículo 2 que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

3 El Título X regula las exenciones en favor de ciertas actividades. El artículo 13, que lleva el encabezamiento «Exenciones en el interior del país» contiene, en su punto B, las disposiciones siguientes:

«B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

a) [...]

b) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2) [...]

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos.

[...]» (2)

II. La normativa nacional controvertida

4 En Francia, el artículo 256 del Code général des impôts (en lo sucesivo, «CGI») sujeta al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

5 El artículo 261-D del CGI, que es la norma que reviste interés para la solución del presente asunto, dispone lo siguiente:

«Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

[...]

4º los arrendamientos ocasionales, permanentes o de temporada de inmuebles amueblados o acondicionados destinados a viviendas.

Sin embargo, esta exención no se aplicará a:

[...]

b) las prestaciones consistentes en la puesta a disposición de un local amueblado o acondicionado cuando el titular ofrezca, además del alojamiento, el desayuno, la limpieza diaria de los locales, el suministro de ropa así como la recepción de la clientela, hallándose inscrito en el Registro mercantil y de sociedades por el ejercicio de la citada actividad;

[...]»

6 Una circular administrativa del Servicio [francés] de la legislación fiscal, de 11 de abril de 1991, (3) relativa al IVA -ámbito de aplicación, exención, arrendamiento de locales amueblados o acondicionados destinadas a viviendas-, aclara que:

«Deben considerarse en particular como locales destinados al alojamiento las caravanas, tiendas de campaña y las residencias móviles así como las habitaciones ligeras de recreo que constituyan verdaderas instalaciones fijas, especialmente acondicionadas y reservadas exclusivamente al alojamiento. Por el contrario, se considerará como un arrendamiento de bienes muebles corporales sujeto obligatoriamente a tributar por el IVA el alquiler por horas, días, semanas o meses de caravanas, vehículos de cámping, gabarras, barcos, etc.»

7 La Comisión consideró que, al eximir del IVA al alquiler de determinados bienes muebles (tiendas de campaña, caravanas, residencias móviles y habitaciones de construcción ligera), la normativa francesa había infringido el artículo 2 de la Sexta Directiva en la medida en que había establecido una exención cuyo ámbito de aplicación era más amplio que la prevista en la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, la cual contempla únicamente el arrendamiento de bienes inmuebles. Por este motivo, envió, el 23 de abril de 1993, un escrito de requerimiento al Gobierno francés, en el cual le concedía un plazo de dos meses para presentar sus observaciones.

8 El Gobierno francés rechazó las imputaciones de la Comisión. (4) Afirmó, en concreto, que en determinadas condiciones, la puesta a disposición de caravanas y de residencias móviles no podía equipararse a un alquiler de bienes muebles, puesto que se trata de verdaderas

instalaciones fijas, carentes de medios permanentes de movilidad, a efectos de los criterios sentados por el Consejo de Estado francés. Afirmó, además, que las disposiciones nacionales controvertidas permitían evitar las distorsiones de la competencia resultantes de la aplicación a los arrendadores de caravanas y de residencias móviles antes citadas de un régimen fiscal distinto del que se aplica a los arrendadores de bienes inmuebles, los cuales están exentos del IVA.

9 Al no convencerle las alegaciones del Gobierno francés, la Comisión le dirigió el 8 de noviembre de 1994 un dictamen motivado en el cual expuso con todo detalle las razones por las cuales consideraba que la normativa francesa resultaba contraria al artículo 2 de la Sexta Directiva y le instaba a adoptar las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen en un plazo de dos meses contados a partir de su notificación.

10 Luego de haber recabado un dictamen pericial acerca de los requisitos de explotación de las tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles destinadas al alojamiento, el Gobierno francés hizo suyo el planteamiento de la Comisión en su respuesta al dictamen motivado. (5) Añadió que se aplazaría la entrada en vigor de lo dispuesto en la circular administrativa controvertida de 11 de abril de 1991 y que se fijarían las modalidades de sujeción al IVA de los citados arrendamientos. Finalmente, declaró que, en el plazo más breve posible, se comunicarían a la Comisión las medidas adoptadas después de haberse consultado a los profesionales interesados.

11 El artículo 39 del texto corregido de la Ley de presupuestos para 1995 (Ley nº 95-1347, de 30 de diciembre de 1995) (6) introdujo en la letra a) del artículo 279 del CGI un párrafo tercero en el que se preveía la aplicación de un tipo reducido del IVA (5,5 %) a las prestaciones de servicios consistentes en el «suministro de alojamiento en terrenos destinados al camping clasificados, cuando el titular del terreno de camping expida una nota [...] que garantiza la acogida y dedique el 1,5 % de su volumen total de negocios antes de impuestos a gastos de publicidad o, si es un tercero quien presta el alojamiento, cuanto éste dedique el 1,5 % de su volumen total de negocios en Francia a la publicidad». Se halla previsto asimismo que esta disposición se aplicará a aquellas operaciones cuyo hecho imponible se haya producido a partir del 1 de enero de 1996. (7)

12 La Comisión afirma que no se le ha comunicado oficialmente la modificación introducida en la normativa francesa controvertida. Por el contrario, señala que había llegado a su conocimiento que las autoridades francesas seguían aplicando la circular de 11 de abril de 1991 y que, basándose en ésta, se habían girado distintas liquidaciones por el IVA a los sujetos pasivos prestatarios de los referidos servicios. Por consiguiente, por considerar que el alquiler de tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles debía estar sujeto al IVA, la Comisión interpuso el 5 de marzo de 1996 un recurso por incumplimiento contra la República Francesa.

13 El Gobierno francés afirma que, el 10 de abril de 1996, envió a la Representación permanente de Francia ante las Comunidades Europeas, con el fin de que fuera cursado a la Comisión, un escrito en el que se notificaban las modificaciones introducidas en su legislación y se señalaba que las nuevas disposiciones se aplicarían a partir del 1 de enero de 1996, fecha ésta en la cual habrían dejado de estar vigentes las disposiciones de la circular administrativa controvertida.

14 Por otra parte, una circular de 18 de julio de 1996 que lleva el encabezamiento «Tipo reducido aplicable a la prestación de alojamiento en los terrenos de camping», redactada por el Servicio de la legislación fiscal del Ministerio francés de Economía y Hacienda, estableció posteriormente que la puesta a disposición de tiendas de campaña, caravanas, residencias móviles y habitaciones de construcción ligera en terrenos de camping clasificados constituiría en lo sucesivo una actividad sujeta a tributar por el tipo normal del IVA, aclarando, sin embargo, que concurriendo determinadas condiciones enumeradas en dicha circular, dicha prestación podría estar sujeta a tributar por el tipo reducido. (8)

III. Pretensiones de la Comisión

15 Mediante su recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

a) Declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva sobre el IVA), al establecer y mantener en vigor una disposición administrativa que amplía al alquiler de determinados bienes muebles la exención del IVA que la legislación comunitaria reserva exclusivamente al arrendamiento de bienes inmuebles.

b) Condene a la República Francesa al pago de las costas del procedimiento.

IV. Apreciación personal nuestra

16 Consta en autos que tanto la Ley nº 95-1347, de 30 de diciembre de 1995, como la nueva circular de 18 de julio de 1996 son posteriores al vencimiento del plazo de dos meses concedido a la República Francesa en el dictamen motivado. (9)

17 Con arreglo a una jurisprudencia reiterada, «la existencia de un incumplimiento debe ser apreciada en función de la situación del Estado miembro tal y como ésta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado y los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tomados en cuenta por este Tribunal de Justicia». (10)

18 Habida cuenta de este planteamiento seguido por el Tribunal de Justicia, estimo que no procede tomar ya en consideración la modificación legislativa introducida una vez expirado el plazo concedido por la Comisión en su dictamen motivado. Dicho de otra forma, el examen de la cuestión de si la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva debe realizarse sobre la base de la legislación nacional que estaba en vigor en el momento de expirar el plazo señalado en el dictamen motivado.

19 En su respuesta al dictamen motivado, el Gobierno francés declaró expresamente que, al haber recabado un dictamen pericial sobre las condiciones de explotación de las tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles utilizadas como alojamiento, había hecho suyo el planteamiento de la Comisión. En la citada respuesta, se comprometió a adoptar las medidas necesarias para atenerse al dictamen motivado, así como a informar de ello a la Comisión. En la vista, el representante del Gobierno francés reconoció expresamente una vez más que la República Francesa había seguido incurriendo en incumplimiento una vez expirado el plazo señalado en el dictamen motivado. En consecuencia, dado que la República Francesa no adoptó las medidas de que se trata dentro del plazo señalado, considero que ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva. (11)

20 Por lo tanto, no es necesario examinar en qué medida la República Francesa, mediante la adopción de la Ley nº 95-1347 así como de la nueva circular administrativa de 18 de julio de 1996, ambas posteriores a la expiración del plazo señalado, ha cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva en lo relativo a la sujeción al IVA del

alquiler de tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles, ni en qué medida la circular controvertida de 11 de abril de 1991 continuó aplicándose después de adoptarse la nueva Ley, contraviniendo de esta forma las obligaciones impuestas por el citado artículo 2.

V. Conclusión

21 En virtud de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 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, al mantener en vigor una disposición administrativa que amplía al alquiler de determinados bienes muebles la exención del IVA que la legislación comunitaria reserva exclusivamente al arrendamiento de bienes inmuebles, así como al no haberse atendido al dictamen motivado de la Comisión, dentro del plazo señalado.

2) Condene en costas a la República Francesa.

(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) - El último párrafo de la letra a) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva aclara que se considerará como «edificio» a efectos de la Directiva «toda construcción incorporada al suelo».

(3) - Circular administrativa de 11 de abril de 1991 (BOI 3 A-9-91 y DB 3 A 317, actualizada a 1 de mayo de 1992).

(4) - Esta respuesta fue dada mediante una nota escrita enviada a la Comisión el 22 de junio de 1993 por el Embajador representante permanente de Francia ante la Unión Europea.

(5) - Esta respuesta fue dada mediante la nota escrita enviada a la Comisión el 9 de enero de 1995 por el Embajador representante permanente de Francia ante la Unión Europea.

(6) - Texto corregido de la Ley de presupuestos para 1995, publicada en el Journal officiel de la République française (Diario oficial de la República Francesa) de 31 de diciembre de 1995, p. 19078.

(7) - El Gobierno francés considera que, al gravar dichas actividades con un tipo reducido de IVA, hizo uso de la facultad conferida a los Estados miembros por la letra a) del apartado 3 del artículo 12 de la Sexta Directiva. Con arreglo a esta disposición, los Estados miembros pueden aplicar bien uno, bien dos tipos reducidos. Dichos tipos no pueden ser inferiores al 5 % de la base imponible y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios enumeradas en el Anexo H. [Se trata del apartado 3 del artículo 12, en la redacción que le dieron sucesivamente la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA)(DO L 316, p. 1) y la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47). Además, la Directiva 92/111 establece, en el párrafo segundo del apartado 1 de su artículo 4, que los Estados miembros adoptarán las disposiciones necesarias para adaptar su sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido a las disposiciones de esta Directiva, de forma que el régimen adaptado de esta forma entre en vigor el 1 de enero de 1993 y que informarán de ello a la

Comisión.] El Anexo H a la Sexta Directiva, en el cual figura «una lista de las entregas y de las prestaciones de servicios que pueden ser gravadas con tipos reducidos de IVA» menciona en su apartado 11 que pueden ser gravados con un tipo reducido el alojamiento prestado en hoteles y establecimientos similares, incluyendo la prestación de alojamiento en vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos de camping y de emplazamientos para caravanas. [El Anexo H ha sido añadido a la Sexta Directiva por la Directiva 92/77 (punto 5 del artículo 1).]

(8) - Esta circular fue publicada en el Bulletin officiel des impôts del Ministerio francés de Economía y Hacienda (Código 3 C-4-96) nº 142, de 26 de julio de 1996, 3 C.A./22-C 223.

(9) - Debo recordar que el dictamen motivado de la Comisión lleva fecha de 8 de noviembre de 1994 y que la carta del Embajador representante permanente de Francia por la que se cursa a la Comisión la respuesta del Gobierno francés está fechada el 9 de enero de 1995. Por su parte, la nota en la que figura la respuesta del Gobierno francés no lleva fecha.

(10) - Véanse, en particular, la sentencia de 12 de diciembre de 1996, Comisión/Italia (C-302/95, Rec. p. I-6765), apartado 13, y la sentencia de 17 de septiembre de 1996, Comisión/Italia (C-289/94, Rec. p. I-4405), apartado 20.

(11) - Véanse a título indicativo las sentencias, citadas en la nota 10, de 12 de diciembre de 1996, Comisión/Italia (apartado 13), y de 17 de septiembre de 1996, Comisión/Italia (apartado 20).