

Conclusions

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. L.M. POIARES MADURO

presentadas el 10 de marzo de 2005(1)

Asunto C-243/03

Comisión de las Comunidades Europeas

contra

República Francesa

«IVA – Limitación del derecho a deducción – Bienes de equipo financiados mediante subvenciones»

1. Mediante el presente recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17 y 19 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 (2) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al establecer una norma específica que limita el carácter deducible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por la compra de bienes de equipo cuando éstos hayan sido financiados mediante subvenciones.

I.Marco jurídico y procedimiento administrativo previo

2. En este asunto se solicita de nuevo al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad de la normativa francesa relativa a las limitaciones del derecho a deducción del IVA con las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva. (3)

A. Normativa comunitaria

3. *La Directiva 67/227 del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, (4) dispone, en su artículo 2, que «el principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen. En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio [...]».*

4. El artículo 17 de la Sexta Directiva regula el nacimiento y el alcance del derecho a deducción. Su apartado 2 establece el principio general según el cual, «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor [...] 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 han sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo [...]». (5)

5. El caso de los sujetos pasivos que efectúan indistintamente operaciones gravadas y operaciones exentas de IVA se contempla en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, a tenor del cual:

«En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[...]»

6. El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva establece las reglas de cálculo de la prorrata de deducción en los términos siguientes:

«La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

–en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

–en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 [de la parte A] del artículo 11.

[...]»

7. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, relativo a las operaciones realizadas en el interior del país, prevé que la base imponible estará constituida:

«en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...], por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

B. Normativa nacional

8. Las disposiciones de Derecho francés cuya compatibilidad con las normas uniformes de la Sexta Directiva cuestiona la Comisión se desprenden de una Instrucción administrativa del service de la législation fiscale (servicio francés de normativa tributaria) de 8 de septiembre de 1994 (en lo sucesivo, «Instrucción»).

9. El punto 151 de esta Instrucción, incluido en el título 2, «Normas aplicables a los sujetos pasivos que no realizan exclusivamente operaciones con derecho a deducción», del libro 2 relativo al derecho a deducción, establece que «el impuesto que grave las inversiones financiadas mediante la subvención podrá efectivamente deducirse en las condiciones habituales siempre que el contribuyente integre en el precio de sus operaciones las dotaciones a las amortizaciones de los bienes total o parcialmente financiados mediante dicha subvención. Cuando no se cumpla el requisito de repercusión en los precios de las amortizaciones de estos bienes, no se permitirá la deducción de la parte del IVA que grave dichos bienes proporcional a la cuantía financiada mediante la

10. *El punto 150 del citado título 2 define las subvenciones de bienes de equipo como «subvenciones exentas de tributación cuyo abono se destina a la financiación de un bien de inversión concreto».*

C. Procedimiento administrativo previo

11. *Tras recibir una denuncia relativa a un litigio en el que era parte un sujeto pasivo francés beneficiario de una condonación de créditos, la Comisión estimó que la República Francesa infringía los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, dado que el régimen que establecía la Instrucción para las subvenciones de bienes de equipo limitaba el derecho a deducción con arreglo a criterios no previstos en la Sexta Directiva. El 23 de abril de 2001 la Comisión envió un escrito de requerimiento al Gobierno francés. El 21 de diciembre de 2001, al no haber obtenido una respuesta a este requerimiento dentro del plazo señalado al efecto, la Comisión emitió un dictamen motivado. La contestación del Gobierno francés al escrito de requerimiento, fechada el 7 de enero de 2002, fue recibida por la Comisión el 14 de enero de 2002, es decir, con posterioridad al envío del dictamen motivado.*

12. *Con el fin de tomar en consideración las observaciones presentadas, la Comisión emitió, el 26 de junio de 2002, un dictamen motivado complementario. El Gobierno francés respondió a este dictamen motivado complementario mediante un escrito, de fecha 21 de agosto de 2002, en el que rechazaba los motivos alegados por la Comisión para fundamentar su imputación y sostenía que no se le podía reprochar incumplimiento alguno de los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva. La Comisión discrepaba de dicho análisis, por lo que decidió plantear al Tribunal de Justicia el presente recurso.*

II. Apreciación

13. *Del artículo 17 de la Sexta Directiva se desprende claramente que el único requisito exigible para que un sujeto pasivo se pueda deducir el IVA es la afectación del bien a sus actividades gravadas. La disposición francesa enjuiciada añade un requisito previo para la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes de equipo financiados mediante subvenciones, consistente en que el sujeto pasivo integre en el precio de sus operaciones posteriores las dotaciones a las amortizaciones de dichos bienes de equipo subvencionados. La Sexta Directiva no prevé nada en este sentido. El origen de los fondos que hayan servido para la adquisición del bien o la forma de cálculo de los precios que el sujeto pasivo establezca son cuestiones ajenas al sistema armonizado del IVA.*

14. *Sin lugar a dudas, dicho requisito de repercusión en los precios de las amortizaciones de tales bienes limita efectivamente el derecho a deducción de determinados sujetos pasivos beneficiarios de subvenciones y es incompatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva.*

15. *A este respecto, conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «a falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Dado que tales limitaciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva». (6)*

16. *Las únicas disposiciones de la Sexta Directiva que establecen que las subvenciones sean tenidas en cuenta a efectos de la liquidación del IVA a cargo de los sujetos pasivos son los artículos 11, parte A, apartado 1, letra a), y 19.*

17. *Al margen de las disposiciones anteriores, la Sexta Directiva no permite establecer limitación alguna del derecho a deducción derivada de la concesión de subvenciones, por muy oportuna o justificada económicamente que parezca. (7)*

18. *En lugar de aplicar la limitación específicamente prevista en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, que opera a nivel del cálculo de la prorrata, el legislador francés introdujo una limitación distinta, previa a la aplicación de la prorrata e independiente de ésta, que tiene como consecuencia la reducción de la cuantía deducible. Ninguna disposición del sistema armonizado del IVA establece, como requisito previo para la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes de equipo financiados mediante*

19. Las autoridades nacionales no están facultadas para modificar un texto claramente redactado. Las disposiciones del artículo 17 de la Sexta Directiva señalan con precisión los requisitos para que nazca el derecho a deducción, su alcance y las limitaciones que pueden afectarle. Como ya ha tenido ocasión de declarar el Tribunal de Justicia, estas disposiciones «no dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación». (8) En tales circunstancias, las limitaciones del derecho a deducción deben ser objeto de una interpretación estricta, (9) ya que ello es esencial para que puedan aplicarse de manera uniforme en todos los Estados miembros. Sería totalmente contrario al objetivo de armonización de los Derechos nacionales que persigue la Sexta Directiva permitir que cada Estado miembro plantee excepciones o requisitos no previstos en el texto de la misma. (10)

20. No puede admitirse el argumento principal en el que se basa la República Francesa, según el cual este requisito de repercusión en el precio de las operaciones posteriores de las amortizaciones de los bienes adquiridos es un mero desarrollo de las condiciones generales del derecho a deducción establecidas en el artículo 2, apartado 2, de la Primera Directiva, que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, según la República Francesa, se limita a adaptar a un determinado supuesto. El Tribunal de Justicia ya tuvo ocasión de rechazar este argumento en la sentencia Comisión/Francia, (11) también en el contexto de una limitación del derecho a deducción impuesta por la República Francesa, señalando que el artículo 2 de la Primera Directiva «se limita a enunciar el principio del derecho a la deducción, cuyo régimen es objeto de las disposiciones antes mencionadas [artículos 17 y 20] de la Sexta Directiva». (12)

21. Las alegaciones del Gobierno francés para intentar justificar su postura, basadas en particular en que el requisito previo de repercusión en los precios de las amortizaciones de estos bienes subvencionados no es en sí mismo más perjudicial para el sujeto pasivo que el régimen establecido en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, carecen de pertinencia a estos efectos.

22. Aun en el supuesto de que el requisito de repercusión de la amortización pudiera considerarse más razonable o más ventajoso, en general, para los sujetos pasivos que la facultad de limitación otorgada a los Estados miembros en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, consistente en la inclusión de las subvenciones de bienes de equipo en el denominador de la prorata, dicho requisito continuaría siendo, en cualquier caso, una limitación distinta, no prevista por dicha Directiva. Tal limitación pertenecería a un sistema común del IVA imaginario. Lo que se plantea ante el Tribunal de Justicia en el presente asunto es la conformidad de la normativa francesa con el sistema uniforme de la Sexta Directiva y no con un sistema virtual, y en su caso mejor, del IVA.

23. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que los Estados miembros tienen la obligación de aplicar la Sexta Directiva, incluso si consideran que dicha norma es mejorable. Así, en la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos, (13) el Tribunal de Justicia declaró que «es cierto que la solución que así se deduce del tenor literal del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva puede no parecer plenamente conforme con el objeto de esta disposición y con determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como son la neutralidad del impuesto y la prohibición de la doble imposición. No obstante, sigue siendo cierto que, mientras no intervenga el legislador comunitario, el régimen de deducción del IVA establecido por éste, tal como se halla definido en la Sexta Directiva, no ofrece fundamento alguno a un derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA [...] ni permite determinar las eventuales disposiciones de ejecución de un derecho de este tipo». Este razonamiento vale tanto para una normativa nacional que establezca un régimen de deducción más ventajoso para el sujeto pasivo como para otra que limite el reconocimiento de este derecho al margen de los supuestos expresamente previstos por la Sexta Directiva.

24. En virtud de las razones anteriormente expuestas, procede declarar que la República Francesa ha incumplido sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario.

III. Conclusión

25. A tenor de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que declare que:

«La República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17 y 19 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 establecer una norma específica que limita el carácter deducible del impuesto sobre el valor añadido soportado por la compra de bienes de equipo cuando éstos hayan sido financiados mediante subvenciones.»

1 – Lengua original: portugués.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – Véase la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797).

4 – DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3.

5 – Texto del artículo tal como fue modificado por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18).

6 – Sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Rec. p. I?1), apartado 16; Comisión/Francia, antes citada, apartados 16 y 17; de 11 de julio de 1991, Lennartz (C?97/90, Rec. p. I?3795), apartado 27, y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Rec. p. I?1883), apartado 18.

7 – Véanse, en particular, las conclusiones del Abogado General Sir Gordon Slynn, de 25 de mayo de 1988, en el asunto Comisión/Francia, antes citado, Rec. 1988, p. 4811, en las que se afirma que «la Directiva establece, pues, ciertas opciones [de limitación del derecho a deducción] para algunas situaciones económicas especiales [...]. No se puede crear ninguna otra opción por muy oportuna o justificada económicamente que parezca. Los Estados miembros están obligados a elegir una de las diferentes opciones previstas en la Directiva para alcanzar, en la medida de lo posible, el resultado que buscan».

8 – Sentencia BP Soupergaz, antes citada, apartado 35.

9 – Véanse, en particular, las conclusiones del Abogado General Jacobs de 30 de abril de 1991 en el asunto Lennartz, antes citado, punto 79.

10 – Véase el punto 15 de las presentes conclusiones y la jurisprudencia que allí se cita.

11 – Sentencia de 21 de septiembre de 1988, antes citada.

12 – . Ibidem , apartado 23. Véanse también las conclusiones de Sir Gordon Slynn en el mismo asunto, antes citado, en las que se afirma que «los Estados miembros no están autorizados a limitar el derecho a la deducción si se puede probar que la deducción se refiere a precios y servicios cuyo coste no se repercutirá en el precio de la transacción gravada».

13 – Asunto C?338/98, Rec. p. I?8265, apartados 55 y 56.