

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JÁN MAZÁK

presentadas el 18 de septiembre de 2007 1(1)

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 (Francia)]

«Fiscalidad – IVA – Derecho a deducción – Directiva 77/388/CEE del Consejo – Artículos 17, 18, 28, apartado 3, letra d), y 28, apartado 4 – Supresión por parte de Francia de la regla del “desfase de un mes” – Conversión en crédito contra la Hacienda Pública – Reembolso fraccionado»

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, planteada con arreglo al artículo 234 CE, el órgano jurisdiccional remitente solicita orientación sobre la interpretación de los artículos 17, 18, 28, apartado 3, letra d), y 28, 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 (2) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

I. Derecho comunitario aplicable

2. 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».

3. El artículo 18 de la Sexta Directiva, que lleva el encabezamiento «Requisitos formales y modalidades del ejercicio del derecho a deducir», 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 [...] 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.

[...]»

4. En el título XVI, el artículo 28 de la Sexta Directiva establece determinadas disposiciones transitorias que, en particular, autorizan a los Estados miembros a mantener exenciones y excepciones sin perder de vista el objetivo final de su supresión. Así, en el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva se dispone que, en el curso del período transitorio al que se refiere el artículo 28, apartado 4, los Estados miembros podrán «continuar aplicando las disposiciones contrarias al principio de la deducción inmediata, definido en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 18».

5. Conforme al artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva «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.»

II. Derecho nacional pertinente

6. De conformidad con la excepción prevista en el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, Francia continuó aplicando la denominada regla del desfase de un mes después de la entrada en vigor de dicha Directiva. En virtud de esta regla los sujetos pasivos no podían, según lo establecido en el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, deducir inmediatamente de las cuotas devengadas del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») el IVA que hubiesen pagado por bienes que no fueran inmovilizaciones y servicios. La deducción sólo podía llevarse a cabo el mes siguiente.

7. Mediante la adopción el 22 de junio de 1993 del artículo 2, apartado I, de la loi n° 93-859 de finances rectificative pour 1993 (Ley n° 93-859 de modificación de los presupuestos generales del Estado para 1993), (3) Francia suprimió la regla del desfase de un mes. Así, en virtud del artículo 271, apartado 3, del code général des impôts (Código General Tributario) (en lo sucesivo, «CGI»), introducido por medio del artículo 2, apartado I, de la loi n° 93-859, los sujetos pasivos tenían derecho a deducir el IVA que hubiesen pagado por bienes y servicios de la cuota devengada del IVA durante el mes en el que se originó el derecho a la deducción.

8. Además de la supresión de la regla del desfase de un mes se introdujo en el CGI una disposición transitoria por medio del artículo 2, apartado II, de la loi n° 93-859 de finances rectificative pour 1993. Esta disposición transitoria quedó recogida en el artículo 271 A del CGI.

9. El artículo 271 A, apartado 1, del CGI, establece que a aquellas personas que iniciaron su actividad con anterioridad al 1 de julio de 1993, del importe de la cuota deducible se les sustraerá una «deducción de referencia». Esta deducción de referencia se calcula, en general, sobre la base de la media mensual de los derechos a deducir correspondientes al mes de julio de 1993 y a los 11 meses anteriores.

10. El artículo 271 A, apartado 2, del CGI establece, en particular, que cuando la cuantía de la deducción de referencia no pueda sustraerse en su integridad del importe de la cuota deducible, la deducción del excedente tendrá lugar en los meses posteriores. Si el importe de la cuota deducible obtenida tras la sustracción de la deducción de referencia es inferior al de la cuota deducible correspondiente al mes anterior, el excedente de la deducción de referencia se transfiere a las siguientes declaraciones.

11. Con arreglo al artículo 271 A, apartado 3, del CGI, la cuantía de derechos a deducir que el sujeto pasivo no haya ejercido en virtud del artículo 271 A, apartado 1, habida cuenta de las normas establecidas en el artículo 271 A, apartado 2, se convierte en un crédito contra la Hacienda Pública en favor del sujeto pasivo. Este crédito no puede ser objeto ni de venta ni de cesión, aunque puede utilizarse como garantía o caución. Además, podrá transmitirse, entre otros supuestos, en caso de fusión o venta de la empresa. En particular, la Hacienda Pública debe proceder a reembolsar esta deuda en un período máximo de 20 años.

12. En virtud del artículo 271 A, apartado 5, del CGI, cuando la cuantía de la deducción de referencia no supera los 10.000 FRF, el sujeto pasivo no está, en principio, obligado a sustraer la deducción de referencia conforme a lo establecido en el artículo 271 A, apartado 1, del CGI.

13. Con arreglo al Decreto nº 93-1078 de 14 de septiembre de 1993, (4) al Decreto nº 94-296 de 6 de abril de 1994 (5) y al Decreto nº 2002-179 de 13 de febrero de 2002, (6) los créditos contra la Hacienda Pública de los sujetos pasivos se reembolsaron, de conformidad con el artículo 271 A del CGI, de la siguiente manera:

- En 1993 se reembolsaron los créditos en su totalidad cuando estos no excedían de 150.000 FRF (22.867,35 euros). Ese mismo año, se reembolsó en un 25 % aquellos créditos que superaban esa cantidad, fijándose un pago mínimo de 150.000 FRF (22.867,35 euros).
- En 1994, se colocó el resto del crédito en una cuenta, reembolsándose el 10 % de la cuantía inicial.
- Cada uno de los siguientes años se reembolsó un 5 % de la cuantía inicial.
- En 2002, se reembolsó por adelantado la totalidad del crédito restante.

14. El tipo de interés que se abonó por estos créditos contra la Hacienda Pública fue del 4,5 % en 1993, del 1 % en 1994, y del 0,1 % en cada uno de los años siguientes.

III. Litigio principal y petición de cuestión prejudicial

15. El 26 de diciembre de 2002, la sociedad Cedilac SA (en lo sucesivo, «demandante») reclamó a Francia que le abonase, en particular, 1.524.806,62 euros, más los intereses correspondientes, por los daños y perjuicios sufridos entre 1993 y 2002 como consecuencia de la aplicación de las medidas de acompañamiento de la supresión de la regla del desfase de un mes.

16. Dado que el Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie no respondió a la reclamación de la demandante, lo que suponía implícitamente la denegación de dicha reclamación, ésta interpuso un recurso ante el Tribunal administratif de Lyon (Francia) contra esta resolución implícita.

17. Mediante resolución de 15 de noviembre de 2005, el Tribunal administratif de Lyon solicitó al Conseil d'État (Consejo de Estado), con arreglo al artículo L.113-1 del code de justice administrative, un dictamen acerca de si «las disposiciones adoptadas por Francia para acompañar

a la supresión de la regla del desfase de un mes, establecida por medio del artículo 271 A del code general des impôts y por los sucesivos decretos que lo desarrollan, son compatibles con lo dispuesto en los artículos 17 y 18, apartado 4, de la [Sexta Directiva]».

18. Mediante dictamen de 14 de junio de 2006, el Conseil d'État estimó que la cuestión antedicha presentaba una dificultad que podía justificar su planteamiento, con carácter prejudicial, ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

19. Mediante resolución de 5 de septiembre de 2006, 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?»

20. Mediante esa misma resolución, el órgano jurisdiccional remitente también solicitó al Tribunal de Justicia que «a la vista del número de acciones interpuestas y de la considerable trascendencia financiera para los presupuestos del Estado [...]» se examinase la cuestión antedicha con arreglo al procedimiento acelerado previsto en el artículo 104 *bis* del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

21. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 25 de septiembre de 2006, se desestimó la solicitud del órgano jurisdiccional remitente de que se aplicase el procedimiento acelerado.

22. La demandante, el Gobierno francés y la Comisión presentaron observaciones escritas. No se ha solicitado ni celebrado vista.

IV. Principales alegaciones de las partes

23. La demandante considera que las medidas adoptadas, de conformidad con el artículo 271 A del CGI, para acompañar a la supresión de la regla del desfase de un mes, y que tuvieron como efecto impedir la deducción inmediata del IVA, vulneran el principio de neutralidad del sistema del IVA y los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva.

24. La demandante se apoya, especialmente, en la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/Italia. (7) En aquel asunto, el Tribunal de Justicia declaró que Italia había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva, al haber previsto para una categoría de sujetos pasivos la devolución del excedente del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado. El Tribunal de Justicia estimó que, con arreglo al artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, las modalidades de devolución fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA. A juicio de la demandante, esto implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.

25. Además, la demandante insiste en el hecho de que, contrariamente a lo que ocurría en el asunto Comisión/Italia, en el que los títulos de deuda pública emitidos por el Gobierno italiano para devolver el excedente del IVA cotizaban en bolsa, en el presente asunto los créditos contra la Hacienda Pública no podían ser objeto ni de cesión ni de venta. Asimismo, dichos créditos estaban sujetos a un tipo de interés insignificante y el sujeto pasivo tenía que soportar un riesgo casi inevitable de devaluación del crédito a lo largo de un período de veinte años. La demandante

afirma también que las medidas controvertidas vulneran el principio de igualdad de trato de los sujetos pasivos. Por ello, en opinión de la demandante, el Tribunal de Justicia debería responder negativamente a la cuestión planteada por el tribunal nacional.

26. El Gobierno francés considera que la cuestión planteada por el tribunal nacional debería reformularse. Francia afirma que lo que de hecho está preguntado el órgano jurisdiccional remitente es si las medidas adoptadas para acompañar a la supresión de la regla del desfase de un mes son contrarias al artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva. Francia considera que debería responderse negativamente a la cuestión así reformulada.

27. La Comisión considera que, en el marco de una petición de decisión prejudicial, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la compatibilidad de las disposiciones del Derecho nacional con el Derecho comunitario. Ello es competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales, después de obtener, en su caso, del Tribunal de Justicia, por vía de remisión prejudicial, las precisiones necesarias sobre el alcance y la interpretación del Derecho comunitario.

28. Francia afirma que la regla del desfase de un mes, que constituía una excepción con respecto al principio de deducibilidad inmediata del IVA establecido en el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, estaba autorizada en virtud del artículo 28, apartado 3, letra d), de dicha Directiva. Como consecuencia de la supresión de la regla del desfase de un mes a partir de julio de 1993, los sujetos pasivos hubieran podido deducir en julio de 1993 los derechos a deducir nacidos durante los meses de junio y julio de 1993. Esta reforma habría supuesto una carga de entre 80.000 a 100.000 millones de FRF para el presupuesto del Estado. Por ello, se adoptó un mecanismo que permitiese escalonar esa pérdida excepcional para las finanzas del Estado a lo largo de un período de tiempo. Francia afirma además que este mecanismo no afectaba a todos los sujetos pasivos. Con arreglo al artículo 271 A, apartado 5, del CGI, si la cuantía de la deducción de referencia es inferior a 10.000 FRF, no está sujeta al mecanismo de escalonamiento del reembolso. De este modo, al 82 % de las empresas no se les aplicaba dicho mecanismo.

29. Francia y la Comisión consideran que las medidas que acompañaban a la supresión de la regla del desfase de un mes respetan la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva. Estiman que el razonamiento del Tribunal de Justicia en su sentencia en el asunto *Norbury Developments* (8) debería aplicarse por analogía al presente asunto. Así, Francia y la Comisión consideran que, si bien un Estado miembro no puede ampliar el alcance de una excepción existente en virtud del artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, sí que puede renunciar parcial o progresivamente a dicha excepción.

30. La Comisión indica que la supresión de la regla del desfase de un mes y las medidas denunciadas por la demandante en el procedimiento principal habían sido adoptadas por medio del mismo acto legislativo. Esas medidas tenían por objeto facilitar la transición hacia las normas establecidas con arreglo a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva y hacia el derecho a la deducción inmediata del IVA.

31. En opinión de Francia y de la Comisión, las circunstancias del presente asunto no son similares a aquellas que concurrían en el asunto *Comisión/Italia*. (9)

32. En aquel asunto, el Tribunal de Justicia declaró que Italia había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva, al haber previsto para una categoría de sujetos pasivos cuya situación fiscal era la de acreedores con respecto al Estado la devolución del excedente del IVA mediante la entrega de títulos de deuda del Estado. Sin embargo, el razonamiento del Tribunal de Justicia en aquel asunto estaba basado en el hecho de que Italia, a diferencia de lo que ocurre con Francia en el presente asunto, no se beneficiaba

de ninguna de las excepciones previstas en la Sexta Directiva.

33. Asimismo, la Comisión señala que a partir de la supresión de la regla del desfase de un mes todos los sujetos pasivos se encuentran claramente en una situación más favorable, a pesar del tenor del artículo 271 A del CGI.

V. **Apreciación**

34. Mediante su petición prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca de si las disposiciones adoptadas por Francia para acompañar a la supresión de la regla del desfase de un mes son compatibles con los artículos 17 y 18, apartado 4, de la Sexta Directiva.

35. Baste recordar al respecto que el Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, no es competente para pronunciarse sobre cuestiones relativas a la compatibilidad de unas disposiciones nacionales con el Derecho comunitario. Sin embargo, de la redacción de las cuestiones formuladas por el Juez nacional y teniendo en cuenta los datos expuestos por éste, el Tribunal de Justicia puede deducir los elementos de interpretación del Derecho comunitario. (10)

36. Concluyo, por tanto, de la redacción de la cuestión y del razonamiento de la resolución por medio de la cual dicha cuestión se remite, que el órgano jurisdiccional nacional pide que se dilucide si los artículos 17, 18, 28, apartado 3, y 28, apartado 4, de la Sexta Directiva se oponen a la adopción de medidas como las controvertidas en el procedimiento principal.

37. Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. (11) Además, toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente en la Sexta Directiva. (12)

38. Con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, Francia aplicaba la denominada regla del desfase de un mes. Conforme a las alegaciones de las partes, en virtud de esta regla en Francia los sujetos pasivos no podían deducir de la cuota devengada del IVA el IVA que hubiesen pagado por la compra de bienes hasta un mes después de que hubiese nacido el derecho a deducir. Se permitió que Francia mantuviese la norma del desfase de un mes, la cual es anterior a la Sexta Directiva, después de la entrada en vigor de ésta, de conformidad con una excepción expresa contenida en el artículo 28, apartado 3, letra d), de dicha Directiva.

39. La excepción expresa establecida en el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva estaba aún en vigor el 1 de julio de 1993, (13) fecha en la que Francia suprimió la regla del desfase de un mes y adoptó una serie de medidas transitorias que acompañaban a dicha supresión. Por tanto, considero que las reformas llevadas a cabo por Francia mediante la adopción el 22 de junio de 1993 del artículo 2, apartados I y II, de la loi n° 93-859 de finances rectificative pour 1993 fueron voluntarias, en el sentido de que dicho Estado miembro no estaba obligado por el Derecho comunitario a renunciar a la excepción de que disfrutaba en virtud del artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva.

40. De las observaciones del Gobierno francés se desprende que como consecuencia del funcionamiento de la regla del desfase de un mes, la Hacienda Pública debía constantemente a los sujetos pasivos cantidades de dinero. La cantidad de la deuda variaba cada mes, en función del IVA que el sujeto pasivo tuviera derecho a deducir en un mes determinado. Al parecer esta

deuda no estaba sujeta al pago de intereses.

41. El órgano jurisdiccional remitente indicó que, mediante la adopción de la loi n° 93-859 de finances rectificative pour 1993, Francia suprimió la regla del desfase de un mes a la vez que adoptaba las medidas transitorias contenidas en el artículo 271 A del CGI. De la normativa nacional aplicable parece deducirse, sin perjuicio de las comprobaciones que pueda realizar el órgano jurisdiccional nacional, que la supresión de la que se trata implicaba que los sujetos pasivos que comenzasen sus actividades con posterioridad al 1 de julio de 1993 no se veían afectados por la regla del desfase de un mes. Y, por lo tanto, el IVA abonado por dichos sujetos pasivos podía deducirse de forma inmediata, de conformidad con las normas establecidas en los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva.

42. Sin embargo, Francia no se limitó a suprimir la regla del desfase de un mes, ya que esto, según el Gobierno francés y el órgano jurisdiccional remitente, habría tenido importantes repercusiones presupuestarias. Según el Gobierno francés y la Comisión, tales repercusiones tenían su origen en el hecho de que los sujetos pasivos que habían iniciado sus actividades antes del 1 de julio de 1993 podrían, en principio, deducir en julio de 1993 el IVA abonado durante junio y julio de ese año y podrían, en los meses posteriores, deducir el IVA de forma inmediata, tal y como se establece en los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva.

43. El órgano jurisdiccional remitente ha indicado que las medidas que acompañaban a la supresión de la regla del desfase de un mes tenían carácter excepcional y se adoptaron con el fin de permitir que esa reforma fiscal se llevase a cabo con arreglo a unas condiciones soportables para los presupuestos del Estado. De hecho, tal y como se desprende de las observaciones del Gobierno francés, la cantidad de dinero afectada por la supresión de la regla del desfase de un mes era bastante importante. (14) Según el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 271 A del CGI tenía como finalidad escalonar a lo largo de varios años las repercusiones financieras de la antedicha supresión.

44. Del marco legislativo nacional, tal y como ha sido descrito por las partes en sus observaciones, se desprende que el artículo 271 A del CGI exigía a los sujetos pasivos que calculasen una deducción de referencia basada generalmente en la media de la cuantía de IVA que habían podido deducir durante el mes de julio de 1993 y los once meses anteriores. Cuando la deducción de referencia era superior a 10.000 FRF, se transformaba en un crédito contra la Hacienda Pública. Conforme a lo expuesto por el órgano jurisdiccional nacional, este crédito estaba sujeto al pago de intereses y debía reembolsarse al sujeto pasivo de que se tratase a lo largo de un período de 20 años, período que fue reducido posteriormente a 10 años. El Gobierno francés ha indicado que, debido a la cantidad tope de 10.000 FRF, las medidas que acompañaban a la supresión de la regla del desfase de un mes afectaban aproximadamente al 18 % de los sujetos pasivos. (15)

45. La demandante alega que las medidas que acompañaban a la supresión de la regla del desfase de un mes impedían la deducción inmediata del IVA y son contrarias al principio de neutralidad del sistema del IVA, que exige la deducción de la totalidad del IVA soportado, y a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva. Además, en sus observaciones la demandante se apoya sobre todo en la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/Italia, en el cual se consideró que un mecanismo similar introducido por la República italiana infringía los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva.

46. A mi juicio, aunque desde el punto de vista de los hechos existen ciertas similitudes entre el asunto principal ante el órgano jurisdiccional remitente y el asunto Comisión/Italia, el marco jurídico aplicable en los dos asuntos es sustancialmente diferente. En el asunto Comisión/Italia, el Estado miembro devolvió a determinados sujetos pasivos el excedente del IVA mediante la

entrega de títulos de deuda del Estado. Sin embargo, Italia no se beneficiaba de una excepción similar a aquella de la que disfrutaba Francia en virtud del artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, y por tanto no podía introducir legalmente excepciones a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva por medio de la adopción de normas que impidiesen a los sujetos pasivos deducir el IVA inmediatamente. Por consiguiente, la demandante no puede apoyarse en la sentencia dictada en aquel asunto para fundamentar sus alegaciones.

47. Más aún, aunque Francia estaba de forma clara y carente de ambigüedad autorizada a continuar aplicando la regla del desfase de un mes después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, en virtud del artículo 28, apartado 3, letra d), de dicha Directiva, no estaba autorizada, conforme a dicha disposición, a adoptar una nueva excepción o a ampliar el alcance de la ya existente.

48. Además, invocando por analogía el razonamiento llevado a cabo por el Tribunal de Justicia en el asunto *Norbury Developments*, considero que la Sexta Directiva no se opone a que un Estado miembro reduzca el alcance material de una excepción como la prevista en el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, ya que la supresión de dichas excepciones es el objetivo perseguido por el artículo 28, apartado 4, de esa Directiva. (16) En el asunto *Norbury Developments*, el Reino Unido redujo el alcance material de una exención de la que había disfrutado en virtud de la Sexta Directiva. (17) El Tribunal de Justicia estimó en aquel asunto que una interpretación restrictiva del artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, según la cual un Estado miembro, aunque pueda mantener una exención, no puede suprimirla parcialmente, sería contraria a dicho objetivo. Tal interpretación tendría, según el Tribunal de Justicia, efectos nefastos para la aplicación uniforme de la Sexta Directiva, ya que un Estado miembro podría verse obligado a mantener una exención 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.

49. En el asunto *Comisión/Francia* (18) el Tribunal de Justicia declaró que, en la medida en que la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de una exención, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, dicha normativa debe estar amparada por la excepción prevista en el párrafo segundo del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. En aquel asunto, relativo a un recurso con arreglo al artículo 226 CE, el Tribunal de Justicia declaró que Francia, que había reducido el alcance de una exención existente, al sustituir una exclusión total de los vehículos de pasajeros del derecho a deducción del IVA por una exclusión más limitada que autorizaba la deducción del IVA con respecto a los vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores, no había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

50. De la resolución del órgano jurisdiccional remitente se desprende que, a diferencia de la reducción en el alcance de la exención que fue adoptada por el legislador francés en el asunto *Comisión/Francia* y que resultaba bastante precisa y clara, las medidas legislativas que acompañaban a la supresión de la regla del desfase de un mes eran de una complejidad extrema y afectaban a los sujetos pasivos, cuando lo hacían, de forma variable en función de la cuantía de la deducción de referencia. Por consiguiente, a pesar de la supresión de la regla del desfase de un mes a partir del 1 de julio de 1993, la Hacienda Pública continuó debiendo dinero a algunos sujetos pasivos hasta 2002.

51. Sin embargo, de las observaciones de la Comisión se desprende que, sin perjuicio de las comprobaciones que pueda realizar el órgano jurisdiccional nacional, las reformas legislativas adoptadas voluntariamente (19) por Francia, que condujeron a la supresión de la regla del desfase de un mes y a las medidas que acompañaron a dicha supresión, tuvieron como

consecuencia una eliminación gradual de los efectos de dicha regla. Además, los efectos de las medidas que acompañaban a la supresión de la regla del desfase de un mes también fueron reduciéndose progresivamente hasta ser finalmente eliminados en 2002. Al parecer este proceso trajo consigo, durante el período comprendido entre 1993 y 2002, una reducción para todos los sujetos pasivos de la carga resultante de la aplicación de las normas del IVA.

52. Tomando como fundamento las observaciones de la Comisión y del Gobierno francés, el efecto de la reforma adoptada por Francia habría reducido, por tanto, a lo largo de un período de diez años, las divergencias existentes entre su sistema fiscal, como consecuencia de la vigencia de la regla del desfase de un mes, y los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva, adaptando así la legislación de ese Estado miembro a uno de los principios fundamentales de la Sexta Directiva, esto es, la deducibilidad inmediata del IVA.

53. Además, parece ser que, sin perjuicio de las comprobaciones que pueda realizar el órgano jurisdiccional nacional, dichas divergencias fueron ya completamente eliminadas en 1993: en primer lugar, con respecto a los sujetos pasivos que comenzaron sus actividades con posterioridad al 1 de julio de 1993, en segundo lugar, en las situaciones en las que la deducción de referencia del sujeto pasivo era inferior a 10.000 FRF, y, en tercer lugar, cuando la cuantía que la Hacienda Pública debía al sujeto pasivo no superaba los 150.000 FRF (22.867,35 euros). De hecho, de las reformas legislativas, tal y como han sido expuestas por las partes, se desprende que, ya en 1993, el año de adopción de las reformas, una cantidad considerable de la deducción de referencia, a saber, el 25 %, fue reembolsada a todos los sujetos pasivos afectados por las disposiciones transitorias que acompañaban a la supresión de la regla del desfase de un mes. Asimismo, estaba establecido que en 1994 debía reembolsarse otro 10 % de la deducción de referencia. Además, en su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional señala que el crédito contra la Hacienda Pública estaba sujeto al pago de intereses.

54. En consecuencia, considero que los artículos 17, 18, 28, apartado 3, letra d), y 28, apartado 4, de la Sexta Directiva no se oponen, en principio, a medidas como las controvertidas en el litigio principal.

VI. Conclusión

55. Considero, por tanto, que el Tribunal de Justicia debe responder a la cuestión planteada por el Tribunal administratif de Lyon del siguiente modo:

«Los artículos 17, 18, 28, apartado 3, letra d), y 28, 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, no se oponen, en principio, a medidas como las controvertidas en el litigio principal.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – JORF nº 143, de 23 de junio de 1993, p. 8815.

4 – JORF nº 214, de 15 de septiembre de 1993, p. 12883.

5 --- JORF nº89, de 16 de abril de 1994, p. 5646.

6 – JORF nº 39, de 15 de febrero de 2002, p. 2968.

- 7 – Sentencia de 25 de octubre de 2001 (C-78/00, Rec. p. I-8195).
- 8 – Sentencia de 29 de abril de 1999 (C-136/97, Rec. p. I-2491), apartado 19.
- 9 – Citada en la nota 7.
- 10 – Véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1971, Muller (10/71, Rec. p. 723), apartado 7.
- 11 – Véase la sentencia de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler (C-409/99, Rec. p. I-81), apartado 42.
- 12 – Véase, entre otras, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013), apartado 34 y la jurisprudencia allí citada.
- 13 – A pesar del período transitorio inicial de cinco años contado a partir del 1 de enero de 1978 establecido en el artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva, la excepción contenida en el artículo 28, apartado 3, letra d), no ha sido suprimida por el legislador comunitario. Aunque no tiene importancia desde un punto de vista temporal a efectos del presente asunto, al parecer la excepción contenida en el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva se ha mantenido en la denominada Directiva refundida del IVA. Véase, el artículo 372 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).
- 14 – Véase el punto 28.
- 15 – Véase el punto 28.
- 16 – Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de julio de 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Rec. p. I-6049), apartado 32, y de 7 de diciembre de 2006, Eurodental, (C-240/05, Rec. p. I-11479), apartado 52.
- 17 – Véase el apartado 20 de la sentencia (citada en la nota 8).
- 18 – Sentencia de 14 de junio de 2001 (C-345/99, Re. p. I-4493).
- 19 – Véase el punto 39.