

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61987J0050 - ES

Avis juridique important

|

61987J0050

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 1988. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REPUBLICA FRANCESA. - INCUMPLIMIENTO DE ESTADO - ARTICULOS 17 A 20 DE LA DIRECTIVA 77/388/CEE DEL CONSEJO, DE 17 DE MAYO DE 1977 - LIMITACION DEL DERECHO A DEDUCCION DEL IVA CORRESPONDIENTE A LOS INMUEBLES ARRENDADOS. - ASUNTO 50/87.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 04797

Edición especial sueca página 00599

Edición especial finesa página 00615

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Deducción del Impuesto soportado - Derecho concedido a los sujetos pasivos - Limitaciones - Necesidad de una disposición comunitaria expresa - Legislación que limita el derecho a deducción correspondiente a los inmuebles arrendados

(Directiva 77/388 del Consejo, arts. 17 a 20)

Índice

El régimen de deducciones del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado dispuesto por los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva 77/388 tiene por objeto liberar completamente al empresario del impuesto devengado o ingresado en el marco de sus actividades económicas. Toda limitación del derecho a deducción concedido a los sujetos pasivos debe, a causa de su incidencia sobre el nivel de la carga fiscal, aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros y supone, por lo tanto, la existencia de una disposición comunitaria que la autorice expresamente. A falta de dicha disposición, el derecho a deducción debe ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores.

Es incompatible con la Directiva, por no estar autorizada por la misma, una legislación que limite a tan sólo una fracción del impuesto soportado, el derecho a deducción en favor de las empresas que arriendan inmuebles adquiridos o construidos por ellas, cuando el importe de los ingresos por el arrendamiento de dichos inmuebles sea inferior a un porcentaje determinado del valor de los mismos.

Partes

En el asunto 50/87,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Johannes F. Buhl, Consejero Jurídico de la Comisión, en calidad de Agente y por el Sr. Alain Van Solinge, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Coagente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Georgios Kremlis, miembro de su Servicio Jurídico, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por los Sres. Régis de Gouttes y Bernard Botte, de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la embajada de Francia, 9, boulevard Prince-Henri,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que, al establecer y mantener un régimen fiscal que limita para determinados sujetos pasivos el derecho a deducción del IVA soportado en el momento en que el impuesto se hace exigible, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. A.J. Mackenzie Stuart, Presidente; G. Bosco, J.C. Moitinho de Almeida y G.C. Rodríguez Iglesias, Presidentes de Sala; T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C.N. Kakouris y F.A. Schockweiler, Jueces,

Abogado General: Sir Gordon Slynn

Secretario: Sr. H.A. Ruehl, administrador principal

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 3 de marzo de 1988,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 1988,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 18 de febrero de 1987, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con el fin de que se declare que, al establecer y mantener en vigor un régimen fiscal que limita para determinados sujetos pasivos el derecho a deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en el momento en el que el impuesto deducible se hace exigible y al no atenerse a lo establecido en la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, Sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), y, en particular, en sus artículos 17 a 20, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado.

2 Mediante el Decreto nº 79-310, de 9 de abril de 1979, que establece las normas especiales para la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava los inmuebles cedidos en arrendamiento, la República Francesa estableció un régimen fiscal por el que las empresas que alquilan inmuebles adquiridos o construidos por ellas sólo pueden deducir una fracción del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") que gravó la adquisición o la construcción de dichos inmuebles, cuando el importe anual de los ingresos por este arrendamiento sea inferior a la quinceava parte del valor de los inmuebles. Las disposiciones de dicho Decreto han sido incorporadas al Code général des impôts, en sus artículos 233 A a 233 E.

3 Al considerar que la legislación francesa era incompatible con lo dispuesto por la Sexta Directiva, la Comisión dirigió al Gobierno de la República Francesa, mediante carta de 27 de marzo de 1985, un requerimiento, en aplicación del párrafo 1 del artículo 169 del Tratado CEE.

4 Como el Gobierno Francés no se atuvo a dicho requerimiento, la Comisión le dirigió, el 14 de mayo de 1986, un dictamen motivado, al que la República Francesa se negó a atenerse. El 18 de febrero de 1987, la Comisión interpuso el presente recurso.

5 Para una exposición detallada de las disposiciones nacionales impugnadas, del desarrollo del procedimiento, así como de la presentación de las pretensiones, motivos y alegaciones de las partes, este Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Sobre la admisibilidad

6 La República Francesa ha propuesto una excepción de inadmisibilidad contra el recurso alegando que el único motivo señalado por la Comisión en el escrito de requerimiento se refería a la incompatibilidad del Decreto en cuestión con la Sexta Directiva, mientras que, en el dictamen motivado y en el escrito de interposición del recurso, se le imputa una infracción de los artículos 99 y 100 del Tratado CEE al aprobar dicho Decreto y al no atenerse a la Directiva antes mencionada. Afirma que, a causa de esta modificación del objeto del litigio, no pudo presentar una defensa eficaz en el procedimiento administrativo previo.

7 La Comisión afirma que el motivo formulado en el escrito de requerimiento se repite por entero en el dictamen motivado y en el recurso. La Sexta Directiva fue aprobada en virtud de los artículos 99 y 100 del Tratado; la Comisión se limitó a precisar, en el dictamen motivado y en la demanda, el alcance del motivo formulado en el escrito de requerimiento, censurando a la República Francesa por haber adoptado una legislación incompatible con la Directiva, y por haber incumplido de este modo las obligaciones que le incumben en virtud de las citadas disposiciones del Tratado.

8 A este respecto, hay que destacar que se deduce tanto del escrito de requerimiento como del dictamen motivado y de la demanda que el litigio versa sobre la cuestión de si la legislación francesa es contraria a la Sexta Directiva. Al no haberse producido cambio alguno en el objeto del litigio, en el curso de las diferentes fases del procedimiento, se infiere que ha sido respetado el derecho de defensa de la República Francesa.

9 Procede, por lo tanto, desestimar la excepción de inadmisibilidad propuesta por la República Francesa.

Sobre el fondo

10 La Comisión alega que los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva imponen a los Estados miembros que, con arreglo a la letra a) de la parte C del artículo 13, conceden a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación en materia de arrendamiento de bienes inmuebles, la obligación de reconocer a dichos sujetos pasivos el derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado, sin que pueda limitarse el alcance de este derecho en razón de la renta percibida.

11 La República Francesa afirma que la legislación de que se trata se aplica a los arrendamientos con rentas inferiores a las que se practican en general en el mercado, efectuados, bien por algunas empresas en favor de sus filiales, o por entes locales, por razones sociales, en favor de organismos deportivos o culturales o para facilitar la implantación de empresas en su territorio. Mantiene que estas actividades se presentan ordinariamente como liberalidades, pero que sería excesivamente riguroso, en estos casos, no reconocer al propietario derecho alguno a la deducción. Considera que la legislación objeto del litigio se adecua al artículo 2 de la Directiva 67/227 del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3) (en lo sucesivo, "Primera Directiva"), disposición que enuncia el principio según el cual el precio de los bienes adquiridos debe ser repercutido en el precio de coste de los bienes arrendados por el sujeto pasivo.

12 Conviene, ante todo, recordar los elementos y características del sistema del IVA aplicables al caso de autos.

13 El apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva define como sujeto pasivo "quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad". El apartado 2 de esta misma disposición añade que "las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios".

Se considera en particular como actividad económica "la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo".

14 Por otra parte, el artículo 17 de dicha Directiva dispone en su apartado 1 que "el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible" y, en su apartado 2, autoriza al sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, "para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas 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 otro sujeto pasivo".

15 Estas características del Impuesto sobre el Valor Añadido permiten deducir, como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 14 de febrero de 1985 (Rompelman, 268/83, Rec. 1985, p. 655) que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

16 Se deduce del conjunto de las citadas normas que, a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores.

17 Estas limitaciones del derecho a la deducción inciden sobre el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva.

18 Por lo que se refiere más concretamente a la imposición sobre el arrendamiento de bienes inmuebles, hay que hacer constar que la Sexta Directiva permite a los Estados miembros bien eximir dichos arrendamientos ((letra b) de la parte B del artículo 13)), bien conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación ((letra a) de la parte C del artículo 13)). En este último caso, que es del que nos ocupamos ahora, cuando se ejerce el derecho a optar por la tributación, las empresas que arriendan inmuebles, al ser sujetos pasivos en el sentido del citado artículo 4, se benefician de dicho régimen de deducciones.

19 La legislación francesa relativa a la deducción del IVA que grava los inmuebles arrendados no permite la deducción total e inmediata cuando el importe acumulado de los ingresos por el arrendamiento del inmueble es inferior a la quinceava parte del valor del mismo. Por consiguiente, esta legislación es incompatible con las normas indicadas de la Sexta Directiva.

20 Es cierto que, como lo indica la República Francesa, esta legislación es necesaria sobre todo para hacer frente a los arrendamientos a bajo precio celebrados por entes locales con asociaciones de carácter social o con empresas que desean instalarse en su territorio. Estas prácticas permiten a los entes locales conceder subvenciones que han de ser soportadas parcialmente por el Estado si se admite, en esos casos, el principio de la deducción total e inmediata.

21 A este respecto conviene, sin embargo, señalar que el artículo 20 de la Sexta Directiva establece un régimen de regularización para hacer frente a situaciones como las mencionadas por la República Francesa. Cuando por el importe del precio, el arrendamiento pueda considerarse una liberalidad y no una actividad económica en el sentido de la Directiva, la deducción inicialmente practicada es objeto de una regularización cuyo plazo puede alcanzar hasta diez años.

22 En lo que se refiere a la necesidad de evitar el fraude fiscal, invocada por la República Francesa, procede señalar que dicha necesidad sólo puede justificar medidas contrarias a la Directiva en el marco del procedimiento previsto en el artículo 27 de la misma y que no ha sido utilizado por la República Francesa.

23 Por último, hay que hacer constar que el artículo 2 de la Primera Directiva, según el cual "en cada transacción será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravado 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", no puede servir de fundamento a la legislación francesa de que se trata, ya que esta disposición se limita a enunciar el principio del derecho a la deducción, cuyo régimen es objeto de las disposiciones antes mencionadas de la Sexta Directiva.

24 Se deduce de lo anterior que, al establecer y mantener en vigor, en contra de lo dispuesto en la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, un régimen fiscal que limita, para las empresas que arriendan inmuebles adquiridos o construidos por ellas, el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, cuando el importe de los ingresos por el arrendamiento de dichos inmuebles sea inferior a la quinceava parte del valor de los mismos, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado.

Decisión sobre las costas

Costas

A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la República Francesa, procede condenarla en costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) Declarar que, al establecer y mantener en vigor, en contra de lo dispuesto en la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, un régimen fiscal que limita, para las empresas que arriendan inmuebles adquiridos o contruidos por ellas, el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, cuando del importe de los ingresos por el arrendamiento de dichos inmuebles sea inferior a la quinceava parte del valor de los mismos, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado.

2) Condenar en costas a la República Francesa.