

\$\$No constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, e infringe su artículo 17, apartado 2, una normativa nacional que tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva. Lo mismo cabe afirmar de cualquier modificación posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva que amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables inmediatamente antes de la citada modificación.

Por consiguiente, un Estado miembro que restablece, a partir del 1 de enero de 1998, una supresión completa del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción, tras haber introducido parcialmente tal derecho a deducción, incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

(véanse los apartados 17, 18 y 24 y el fallo)

Partes

En el asunto C-40/00,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. E. Traversa y C. Giolito, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido - ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18), al restablecer, a partir del 1 de enero de 1998, una supresión completa del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción, tras haber introducido parcialmente tal derecho a deducción en varias fases,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. A. La Pergola, Presidente de Sala, D.A.O. Edward, P. Jann, S. von Bahr (Ponente) y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;

Secretario: Sr. R. Grass;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de febrero de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 11 de febrero de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con el fin de que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido - ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al restablecer, a partir del 1 de enero de 1998, una supresión completa del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción, tras haber introducido parcialmente tal derecho a deducción en varias fases.

Normativa comunitaria

2 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva establece:

«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 otro sujeto pasivo».

3 El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva prevé:

«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 no aceptó ninguna de las propuestas presentadas por la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

Normativa francesa

5 Desde el 1 de enero de 1979, fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, hasta el 30 de junio de 1982, el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción estaba excluido del derecho a deducción del IVA.

6 Entre 1982 y 1991, dicha prohibición de deducción del IVA sufrió varias modificaciones. Así, el porcentaje de deducción autorizado pasó progresivamente del 10 % en 1982 al 90 % en 1991. Durante 1991 se situó en el 50 %.

7 El derecho a deducir el IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción fue de nuevo suprimido completamente a partir de 1998. A este respecto, el artículo 15 de la Ley nº 97-1269, de 30 de diciembre de 1997, por la que se aprueban los presupuestos del Estado para 1998 (JORF de 31 de diciembre de 1997, p. 19261), dio la siguiente redacción al artículo 298, apartado 4, número 1, del code général des impôts (Ley general tributaria):

«No podrá deducirse el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las compras, importaciones, adquisiciones intracomunitarias, entregas y servicios que se refieran a:

- [...]

- los gasóleos mencionados en el cuadro B del artículo 265 del Código aduanero que se utilicen como carburantes de vehículos excluidos del derecho a deducción y de vehículos arrendados cuando el arrendatario no pueda deducir el impuesto que grava dicho arrendamiento, a excepción de los destinados a pruebas que respondan a necesidades de fabricación de motores o vehículos de motor;

[...]»

Hechos y procedimiento administrativo previo

8 Por estimar que el restablecimiento de una exclusión del derecho a deducción del IVA era incompatible con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, la Comisión inició el procedimiento por incumplimiento, dirigiendo a la República Francesa, el 24 de julio de 1998, un escrito de requerimiento por el que se la instaba a que presentara sus observaciones en el plazo de dos meses.

9 El 30 de octubre de 1998, las autoridades francesas respondieron a dicho escrito de requerimiento indicando que no compartían el punto de vista de la Comisión. Las autoridades francesas sostenían, en esencia, que estaban facultadas para modificar el derecho a deducción, siempre que no rebasaran la limitación existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva en Francia, esto es, el 1 de enero de 1979.

10 El 19 de julio de 1999, la Comisión remitió a la República Francesa un dictamen motivado.

11 Las autoridades francesas no se atuvieron al dictamen motivado en el plazo establecido y el 10 de diciembre de 1999 dieron una respuesta en la que mantenían su punto de vista.

12 En tales circunstancias, la Comisión interpuso el presente recurso.

El incumplimiento alegado y la apreciación del Tribunal de Justicia

13 La Comisión sostiene que la legislación francesa controvertida, al restablecer una exclusión del derecho a deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe deducción, no está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva e infringe el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva. En efecto, según la Comisión, el artículo 17, apartado 6, no permite a un Estado miembro volver a introducir a posteriori una excepción que fue suprimida, aun parcialmente, restableciendo una exclusión total del derecho a deducción del IVA que grava ciertos gastos. Contrariamente a lo que sostienen las autoridades francesas, los Estados miembros no disponen de una facultad discrecional ilimitada para adaptar y modificar, según sus propios criterios, un régimen nacional de excepciones siempre que no agraven la situación existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva.

14 Según el Gobierno francés, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no impide que un Estado miembro modifique las exclusiones que existían en el momento en que entró en vigor la citada Directiva siempre que las modificaciones que se introduzcan no incrementen el porcentaje de exclusión por encima de la cantidad inicialmente fijada ni extiendan las exclusiones existentes a categorías de bienes o servicios no afectadas cuando se produjo dicha entrada en vigor. Por tanto, estima que la legislación controvertida es compatible con la Sexta Directiva.

15 Asimismo, el Gobierno francés sostiene que existen razones medioambientales que justifican la introducción de la modificación legislativa controvertida. Del mismo modo, dicho Gobierno alega que la Comisión fue informada de medidas precedentes que tenían por objeto reducir el porcentaje de deducción del IVA autorizado para el carburante de que se trata y que tales medidas no suscitaron ninguna observación de la Comisión, lo que permitía pensar que eran conformes con la Sexta Directiva.

16 A este respecto, es preciso señalar que, según la sentencia del día de hoy, Comisión/Francia (C-345/99, Rec. p. I-0000), apartado 22, en la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringe su artículo 17, apartado 2.

17 Por el contrario, debe observarse que una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva e infringe su artículo 17, apartado 2, si tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva.

18 Lo mismo cabe afirmar de cualquier modificación posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva que amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables inmediatamente antes de la citada modificación.

19 Pues bien, consta que la ley francesa controvertida, al excluir completamente un derecho a deducción del IVA, introduce una modificación que aleja a la legislación francesa del objetivo de la Sexta Directiva. A este respecto, es irrelevante que la modificación no amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

20 Por lo tanto, debe estimarse que dicha ley no está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y que infringe el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva.

21 El argumento del Gobierno francés según el cual la legislación controvertida responde a un objetivo medioambiental no permite justificar dicha legislación, que es contraria a la Sexta Directiva.

22 El Gobierno francés también pretende justificar la legislación controvertida afirmando que la Comisión se abstuvo de intervenir contra la República Francesa con motivo de anteriores modificaciones legislativas que reducían el porcentaje autorizado de deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción.

23 A este respecto, es preciso destacar que, según reiterada jurisprudencia, corresponde a la Comisión elegir el momento en que interpone el recurso por incumplimiento (véase, en particular, la sentencia de 1 de junio de 1994, Comisión/Alemania, C-317/92, Rec. p. I-2039, apartado 4).

24 Por consiguiente, procede declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, al restablecer, a partir del 1 de enero de 1998, una supresión completa del derecho a deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción, tras haber introducido parcialmente tal derecho a deducción.

Decisión sobre las costas

Costas

25 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha pedido que se condene a la República Francesa, y por haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

decide:

1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 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, en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido -

ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, al restablecer, a partir del 1 de enero de 1998, una supresión completa del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe derecho a deducción, tras haber introducido parcialmente tal derecho a deducción.

2) Condenar en costas a la República Francesa.