SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 19 de septiembre de 2000 *

En los asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99,

que tienen por objeto varias peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el tribunal administratif de Nantes (C-177/99) y por el tribunal administratif de Melun (C-181/99) (Francia), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dichos órganos jurisdiccionales entre

Ampafrance SA

y

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (asunto C-177/99)
y entre
Sanofi Synthelabo, antes Sanofi Winthrop SA,

y

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (asunto C-181/99),

una decisión prejudicial sobre la validez de la Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989, por la que se autoriza a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 239, p. 21),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, H. Ragnemalm y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Ampafrance SA, por Mes J.-C. Bouchard y O. Cortez, Abogados de Hauts-de-Seine;

— en nombre de Sanofi Synthelabo, por el Sr. J.-C. Leroy, Director Financiero;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. K. Rispal-Bellanger, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. S. Seam, secrétaire des affaires étrangères de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre del Consejo de la Unión Europea, por el Sr. J. Monteiro, Consejero Jurídico, y la Sra. M.-J. Vernier, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa, Consejero Jurídico, y la Sra. H. Michard, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Ampafrance SA, representada por Mes J.-C. Bouchard y O. Cortez; de Sanofi Synthelabo, representada por Mes B. Geneste y O. Davidson, Abogados de Hauts-de-Seine; del Gobierno francés, representado por el Sr. S. Seam; del Consejo, representado por el Sr. J. Monteiro y la Sra. M.-J. Vernier, y de la Comisión, representada por la Sra. H. Michard, expuestas en la vista de 27 de enero de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de marzo de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resoluciones de 3 de diciembre de 1998 y de 11 de mayo de 1999, recibidas en el Tribunal de Justicia el 14 y el 17 de mayo de 1999, respectivamente, el tribunal administratif de Melun (C-181/99), y el tribunal administratif de Nantes (C-177/99) han planteado por separado, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), sendas cuestiones prejudiciales relativas a la validez de la Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989, por la que se autoriza a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 239, p. 21).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos procedimientos incoados contra la administración tributaria por las sociedades Ampafrance SA (en lo sucesivo, «Ampafrance»), por una parte (C-177/99), y Sanofi Winthrop SA, que tras una serie de operaciones de fusión por absorción pasó a llamarse, el 12 de mayo de 1998, Sanofi y posteriormente, el 18 de mayo de 1999, Sanofi Synthelabo (en lo sucesivo, «Sanofi»), por otra (C-181/99), en relación con unas liquidaciones tributarias complementarias giradas a dichas sociedades y basadas en la exclusión del derecho a deducir del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor de lo dispuesto en el artículo 2, párrafo segundo, de la Directiva 67/227/CEE 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 (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»):

«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 o 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 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que regula el derecho de los sujetos pasivos a la deducción del IVA soportado, dispone lo siguiente en su apartado 2, letra a):

«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».

5 El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de congelación (o de «standstill») que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, es decir, antes del 1 de enero de 1979. Dicha disposición está redactada así:

«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.»

6 En la actualidad no se han adoptado aún las normas comunitarias a que se hace referencia en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, al no haberse alcanzado un acuerdo en el seno del Consejo sobre los gastos para los que podría establecerse una exclusión de derecho a la deducción del IVA.

7 El artículo 27 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si, en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. [...]»

Normativa nacional

8 En Francia, la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos se ha ido estableciendo progresivamente entre 1967 y 1979.

9 Las disposiciones de exclusión del derecho a la deducción que afectaban a determinados bienes y servicios y que eran aplicables antes del 1 de enero de 1979, fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, figuraban en los artículos 7 y 11 del Decreto nº 67-604, de 27 de julio de 1967 (JORF, de 28 de julio de 1967, p. 7541; en lo sucesivo, «Decreto nº 67-604»).

10 El artículo 7 de dicho Decreto disponía lo siguiente:

«No será deducible el impuesto soportado por los gastos de alojamiento o estancia de los directivos y del personal de las empresas.

Dicha exclusión no afectará sin embargo al impuesto soportado por los gastos destinados a proporcionar alojamiento gratuito, en el lugar de trabajo, al personal asalariado encargado de la seguridad o de la vigilancia de un complejo industrial o comercial o de unas obras.»

11 Según el artículo 11 del Decreto nº 67-604:

«No será deducible el impuesto soportado por los gastos destinados a la satisfacción de las necesidades individuales de los directivos y del personal de las empresas, y en particular el correspondiente a los gastos de recepciones, restaurantes y espectáculos.

Dicha exclusión no afectará sin embargo a los gastos correspondientes a:

aquellos bienes que constituyan elementos del inmovilizado especialmente destinados a la satisfacción colectiva de las necesidades del personal en el propio lugar de trabajo;

la vestimenta de trabajo o de protección suministrada por la empresa a su personal.»

12 El Decreto nº 79-1163, de 29 de diciembre de 1979 (JORF de 31 de diciembre de 1979, p. 3333; en lo sucesivo, «Decreto nº 79-1163»), adoptado tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, estableció en su artículo 25 que el artículo 236 del Anexo II del code général des impôts (Ley General Tributaria) sería sustituido por el siguiente texto:

«No será deducible el impuesto soportado por los bienes o servicios utilizados por terceros o por los directivos o el personal de la empresa, tales como el alojamiento o la estancia, los gastos de recepciones, de restaurantes, de espectáculos o cualquier gasto relacionado directa o indirectamente con los desplazamientos o la residencia.

Dicha exclusión no afectará sin embargo a la vestimenta de trabajo o de protección, a los locales y al material puesto a disposición del personal en el lugar de trabajo, ni al alojamiento gratuito del personal asalariado encargado de la seguridad o de la vigilancia en el lugar de trabajo.»

13 El Conseil d'État, en su sentencia de 3 de febrero de 1989, Compagnie Alitalia (en lo sucesivo, «sentencia Alitalia»), declaró que el artículo 25 del Decreto nº 79-1163 adolecía de invalidez en la medida en que excluía del derecho a la deducción el IVA soportado por todos los bienes y servicios utilizados por terceros, «incumpliendo así el objetivo de no ampliar las exclusiones ya existentes, establecido en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva».

14 A raíz de la sentencia Alitalia y basándose en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, la República Francesa solicitó al Consejo, mediante escrito de 13 de abril de 1989, que se le permitiera establecer «hasta la entrada en vigor de las disposiciones definitivas del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, una excepción a lo dispuesto en dicho artículo, a fin de introducir en su legislación una disposición que excluya la deducción de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos».

15 Según el Gobierno francés,

«Esta medida específica tiene por objeto evitar el fraude y las evasiones fiscales a que daría lugar la desgravación de unos gastos que constituyen intrínsecamente gastos de consumo final. El riesgo de fraude y de evasión fiscal es importante, ya que esto induciría a las empresas a hacerse cargo, bajo la forma de pagos en especie o de regalos, de unos gastos de consumo final libres de impuestos y a no establecer correctamente la diferencia entre los gastos relacionados con los directivos y el personal y los gastos relacionados con terceros.

Sin embargo, la exclusión no afectaría:

— a los gastos soportados por un sujeto pasivo al suministrar, a título oneroso, alojamiento, comidas, alimentos o bebidas;

— a los gastos relativos al suministro gratuito de alojamiento a pie de obra o en los locales de una empresa al personal de seguridad, de portería o de vigilancia;

— a los gastos soportados por un sujeto pasivo en el marco de su responsabilidad contractual o legal con respecto a sus clientes (por ejemplo, los gastos de alojamiento y alimentación de los pasajeros soportados por una compañía aérea como consecuencia de una escala prolongada en un aeropuerto)».

16 El 28 de julio de 1989, el Consejo adoptó la Decisión 89/487, cuyos considerandos segundo y tercero están redactados así:

«Considerando que la República Francesa, mediante carta registrada en la Comisión el 17 de abril de 1989, solicitó autorización para establecer una medida especial de dispensa de aplicación a las disposiciones del párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva;

Considerando que determinadas entregas y prestaciones destinadas a un sujeto pasivo y relativas en particular a los gastos de representación de este sujeto pasivo quedan excluidas, en Francia, del derecho de deducción, de conformidad con el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva; que dicha medida tiende a excluir del derecho de deducción del IVA soportado otros gastos

de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, a fin de evitar el fraude o las evasiones fiscales; que la exclusión no se aplicaría a los gastos soportados por un sujeto pasivo al suministrar, por su propia cuenta y a título oneroso, alojamiento, comidas, alimentos o bebidas, ni a los gastos relativos al suministro gratuito de alojamiento a pie de obra o en los locales de una empresa al personal de seguridad, de portería o de vigilancia, ni a los gastos soportados por un sujeto pasivo en el marco de su responsabilidad contractual o legal con respecto a sus clientes».

17 El artículo 1 de la Decisión 89/487 establece lo siguiente:

«1. No obstante lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, se autoriza a la República Francesa, con carácter temporal y, a más tardar, hasta la entrada en vigor de las normas comunitarias que determinarán el trato de los gastos contemplados en el párrafo primero de dicho apartado, a excluir del derecho de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos.

2. La exclusión contemplada en el apartado 1 no será aplicable:

— a los gastos soportados por un sujeto pasivo al suministrar, por su propia cuenta y a título oneroso, alojamiento, comidas, alimentos o bebidas;

— a los gastos relativos al suministro gratuito de alojamiento a pie de obra o en los locales de una empresa al personal de seguridad, de portería o de vigilancia;

— a los gastos contraídos por un sujeto pasivo en el marco de su responsabilidad contractual o legal con respecto a sus clientes.»

18 A raíz de la Decisión 89/487, el Gobierno francés modificó el texto del artículo 236 del Anexo II del code général des impôts, a través del artículo 4 del Decreto nº 89-885, de 14 de diciembre de 1989 (JORF de 15 de diciembre de 1989, p. 15578). La nueva redacción del mencionado artículo es la siguiente:

«[...] Con carácter temporal, se excluirá del derecho a la deducción el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos.

Sin embargo, dicha exclusión no será aplicable:

1º a los gastos soportados por un sujeto pasivo al suministrar, por su propia cuenta y a título oneroso, alojamiento, comidas, alimentos o bebidas;

2º a los gastos relativos al suministro gratuito de alojamiento a pie de obra o en los locales de una empresa al personal de seguridad, de portería o de vigilancia;

3º a los gastos contraídos por un sujeto pasivo en el marco de su responsabilidad contractual o legal con respecto a sus clientes.»

Los litigios en los procedimientos principales

Asunto C-177/99

19 Ampafrance tiene que hacer frente, en el ejercicio de su actividad comercial, a diversos gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos. Dicha empresa dedujo el IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos en que había incurrido, tanto en provecho de su personal como de terceros, en junio de 1993.

20 El 30 de noviembre de 1963, la administración tributaria giró a Ampafrance una liquidación complementaria por un importe de 252.086 FRF, que correspondía al IVA deducido por los mencionados gastos. Esta liquidación se basaba en el artículo 236 del Anexo II del code général des impôts, por el que se adapta el Derecho francés a la Decisión 89/487 y que excluye del derecho a la deducción el IVA soportado por gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos.

21 Tras haber sido desestimada por la administración tributaria de Maine-et-Loire la reclamación de Ampafrance contra la liquidación notificada, esta empresa interpuso recurso contra dicha decisión ante el tribunal administratif de Nantes.

22 En su recurso, Ampafrance solicitó la devolución de la cantidad abonada por ella en concepto de IVA correspondiente a las operaciones de junio de 1993 y, con carácter subsidiario, que se planteara al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la validez de la Decisión 89/487.

23 En 1995, la administración tributaria, basándose igualmente en el artículo 236 del Anexo II del code général des impôts, notificó a los laboratorios Choay, Millot Solac y Clin Midy sendas liquidaciones complementarias por un importe de 260.524 FRF para el laboratorio Choay, 661.796 FRF para el laboratorio Millot Solac y 635.422 FRF para el laboratorio Clin Midy, respectivamente, que correspondían a las deducciones del IVA correspondiente a los gastos de recepciones que dichas empresas habían ofrecido a sus proveedores y clientes en los meses de noviembre y diciembre de 1993.

24 Tras haber sido desestimadas las reclamaciones presentadas contra dichas liquidaciones mediante las correspondientes decisiones del Director de la administración tributaria de Val-de-Marne, Sanofi, que se había subrogado en los derechos y obligaciones de los laboratorios Choay, Millot Solac y Clin Midy, interpuso recurso contra dichas decisiones ante el tribunal administratif de Paris. A raíz de la creación del tribunal administratif de Melun, el asunto fue remitido a dicho órgano jurisdiccional, competente por razón del territorio.

25 Ante el tribunal administratif de Melun, Sanofi ha alegado en particular la invalidez de la Decisión 89/487, en la que se basa el artículo 236 del Anexo II del code général des impôts. De los cinco motivos de invalidez invocados por la empresa a este respecto, cuatro han sido rechazados por el mencionado órgano jurisdiccional. En su quinto motivo, Sanofi ha alegado que la Decisión 89/487 viola el principio comunitario de proporcionalidad.

Las cuestiones prejudiciales

26 En el asunto C-177/99, el tribunal administratif de Nantes decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«Considerando que la solución del litigio depende de si las disposiciones de la Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas de 28 de julio de 1989, mediante las que se autoriza al Gobierno francés a establecer excepciones a la congelación establecida por la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1977, y a extender a terceros las exclusiones de la deducción del impuesto por los gastos de alojamiento, restauración, recepciones y espectáculos son conformes, por una parte, a los objetivos de la Sexta Directiva, especialmente de su artículo 27, que establece que "el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales", y, por otra parte, al principio de proporcionalidad entre el objetivo fiscal perseguido y los medios aplicados; que la respuesta que se dé a esta cuestión, cuya solución no es evidente, resulta indispensable para poder apreciar la fundamentación de los motivos de la demanda».

27 En el asunto C-181/99, el tribunal administratif de Melun indicó que:

«[...] consta que la autorización temporal de excluir del derecho a deducción el impuesto soportado por la totalidad de los gastos de alojamiento, restauración, recepciones y espectáculos realizados por un sujeto pasivo no ha sido motivada por la constatación de que tales gastos hubieran dado lugar a un fraude o a una evasión fiscal sistemáticos, sino por la presunción, derivada de su carácter mixto, de que se prestan fácilmente a tales abusos; que, no obstante, aunque la Administración justifica la procedencia de esta medida de exclusión sistemática [del derecho a deducir el IVA soportado por tales gastos] por la dificultad de establecer un dispositivo eficaz de comprobación de su carácter profesional, la deducción de estos gastos de los beneficios imponibles en el Impuesto de Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta, admitida por las disposiciones del artículo 39.5 b y f del code général des impôts, es objeto de la mencionada

comprobación, documental o *in situ*, por parte de la administración tributaria bajo el control del juez competente en materia tributaria, y resulta evidente que las modalidades de dicho control pueden trasladarse al presente caso, pese a las diferencias existentes en el mecanismo de declaración y de recaudación de los tributos de que se trata; que el objetivo perseguido también podría alcanzarse limitando globalmente la cuantía de las deducciones autorizadas; que, por consiguiente y habida cuenta del hecho de que esta medida de excepción, de alcance general y absoluto, impide la deducción del impuesto soportado por gastos cuyo carácter estrictamente profesional no se pone en duda, procede plantearse seriamente la cuestión de si la excepción concedida a la República Francesa por [la Decisión 89/487] resulta estrictamente necesaria y proporcionada a los objetivos perseguidos».

28 Por consiguiente, dicho órgano jurisdiccional decidió:

«suspender el procedimiento sobre las pretensiones de la demandante de que se le exima del pago de los tributos controvertidos hasta que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se haya pronunciado sobre la validez, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, de la Decisión [89/487]».

29 Mediante auto del Presidente de la Sala Quinta de 18 de noviembre de 1999 se acumularon ambos asuntos a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

30 Mediante sus cuestiones prejudiciales, los dos órganos jurisdiccionales remitentes plantean en definitiva al Tribunal de Justicia la cuestión de la validez de la Decisión 89/487.

31 Antes de analizar la validez de la Decisión 89/487, procede precisar el alcance de la misma.

Sobre el alcance de la Decisión 89/487

32 Para las demandantes en el procedimiento principal, del tenor literal de la Decisión 89/487, que reproduce la solicitud de autorización presentada por el Gobierno francés, se deduce que la excepción autorizada tiene un alcance general y afecta a la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, sin distinguir los casos en que los gastos se efectúan en provecho de los directivos o del personal de empresa de aquellos en que se efectúan en favor de terceros ajenos a la empresa, o los casos en que los gastos se realizan con fines profesionales de aquellos en que están destinados a satisfacer necesidades individuales. Consideran, por tanto, que si el Tribunal de Justicia declarara inválida la Decisión 89/487, la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por este tipo de gastos pasaría a ser, en su totalidad, inaplicable en Francia.

33 A juicio del Gobierno francés y de la Comisión, aunque la Decisión 89/487, que reproduce la solicitud de autorización del Gobierno francés, se refiera en general a los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, en realidad su alcance es más limitado y sólo se refiere a los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos efectuados en provecho de terceros ajenos a la empresa. Dicha interpretación restrictiva se basa en la sentencia Alitalia, en la que el Conseil d'État declaró que el artículo 25 del Decreto nº 79-1163 era contrario al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva únicamente en la medida en que excluía del derecho a la deducción del IVA los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos efectuados en provecho de terceros ajenos a la empresa.

34 Procede recordar que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores (sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 16). Según

reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción 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 (véanse, en particular, las sentencias BP Soupergaz, antes citada, apartado 18, y la de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43). 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 por la Directiva (sentencia BP Soupergaz, antes citada, apartado 18).

35 Éste es el contexto en el que debe apreciarse el alcance de la Decisión 89/487, adoptada sobre la base del artículo 27 de la Sexta Directiva, según el cual los Estados miembros pueden ser autorizados a establecer medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

36 La mencionada Decisión autoriza a la República francesa a establecer una excepción a las normas de la Sexta Directiva relativas al principio general del derecho a la deducción del IVA, principio que se formula en el artículo 17 de dicha Directiva.

37 En la medida en que la Decisión 89/487 se basa en el artículo 27 de la Sexta Directiva, procede considerar que, no obstante los términos generales de la excepción concedida a la República Francesa, dicha Decisión autoriza a esta última a incluir en su ordenamiento jurídico nacional, en lo que respecta a los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, unas exclusiones del derecho a la deducción del IVA no previstas por su legislación en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

38 Dicha interpretación se basa en el tenor literal del artículo 27 de la Sexta Directiva, que utiliza la palabra «establecer» y debe ser interpretado en relación con el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la misma Directiva, que

autoriza a los Estados miembros a mantener las exclusiones del derecho a la deducción previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

39 A este respecto es preciso señalar que las exclusiones del derecho a la deducción del IVA existentes antes de que entrara en vigor la Sexta Directiva se mantuvieron con posterioridad en los mismos términos en el Derecho francés, que por otra parte amplió a algunas otras situaciones la exclusión del derecho a la deducción. Por consiguiente, procede considerar que los gastos que ya estaban excluidos del derecho a la deducción del IVA con arreglo al Decreto nº 67-604 quedan amparados por la cláusula de «standstill» del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

40 La excepción autorizada en la Decisión 89/487 afecta pues en realidad, por una parte, a los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos efectuados en provecho de terceros ajenos a la empresa, que no se contemplaban en el Decreto nº 67-604, y, por otra parte, a los gastos del mismo tipo efectuados en provecho de los directivos o del personal de la empresa a las que no se aplicaba la exclusión establecida por el Decreto nº 67-604. A este respecto conviene señalar que el Decreto nº 67-604 excluía del derecho a la deducción del IVA los gastos de alojamiento de los directivos o del personal de la empresa, sin distinguir los casos en que dichos gastos se hubieran efectuado con fines profesionales de aquellos en los que tuvieran por objeto responder a necesidades individuales, y los gastos de recepciones, restaurantes y espectáculos destinados a satisfacer las necesidades individuales de los directivos o del personal de las empresas.

41 Una vez precisado el alcance de la exención autorizada por la Decisión 89/487, procede examinar la cuestión de la validez de dicha Decisión desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, tal como solicitan los órganos jurisdiccionales remitentes.

Sobre la validez de la Decisión 89/487

42 Con carácter preliminar procede recordar que, dado que una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia ha reconocido que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho comunitario (véase, en particular, la sentencia de 11 de julio de 1989, Schräder, 265/87, Rec. p. 2237, apartado 21), el control de la validez de los actos de las Instituciones comunitarias puede efectuarse a la luz de dicho principio general del Derecho (sentencia de 15 de abril de 1997, Bakers of Nailsea, C-27/95, Rec. p. I-1847, apartado 17).

43 Para realizar dicho control es preciso analizar si las disposiciones que contiene la Decisión 89/487 son necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que persiguen y si afectan lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva.

44 Ampafrance y Sanofi, que solicitan que se declare la invalidez de la Decisión 89/487, sostienen en primer lugar que dicha Decisión recurre a medios desproporcionados para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, en la medida en que establece una exclusión general y sistemática del derecho a la deducción el IVA, basada en la presunción de que la naturaleza mixta (privada y profesional) de los gastos de que se trata entraña riesgos de fraude o evasión fiscal. En efecto, a su juicio, resulta desproporcionado excluir del derecho a la deducción determinados gastos en aras de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal sin necesidad de probar que existe realmente un riesgo de fraude o de evasión fiscal y sin permitir que el sujeto pasivo demuestre la inexistencia de fraude o de evasión fiscal acreditando que los gastos se efectuaron realmente con fines profesionales.

45 Ampafrance añade que, conforme a sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847), apartado 30, el Consejo no podía autorizar el establecimiento de excepciones nacionales destinadas a la consecución de objetivos distintos de los que se enumeran restrictivamente en el artículo 27 de la Sexta Directiva. Ahora bien, en su opinión, al solicitar al Consejo la autorización para establecer excepciones a las normas de la Sexta Directiva, las

autoridades francesas no pretendían luchar contra los riesgos de fraude y de evasión fiscal, sino crear un mecanismo que les permitiera dejar de verificar la naturaleza, profesional o no, de determinados gastos.

46 Ampafrance y Sanofi sostienen en segundo lugar que la Decisión 89/487 viola el principio de proporcionalidad porque el objetivo que persigue podría alcanzarse por otros medios que no supongan tanto menoscabo de los principios y objetivos de la Sexta Directiva. Alegan así que existen en Derecho francés otras medidas que permitirían a las autoridades fiscales afrontar eficazmente el problema del fraude y la evasión fiscal y que serían menos restrictivas para los sujetos pasivos que una exclusión general y sistemática del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de que se trata.

47 Las demandantes en el procedimiento principal subrayan en primer lugar, a este respecto, que ya existía en el Derecho francés una disposición que excluía la posibilidad de deducir el IVA en el caso de gastos efectuados con fines privados por los sujetos pasivos. El artículo 230, apartado 1, del Anexo II del code général des impôts dispone que el IVA soportado por los bienes y servicios que los objetos pasivos adquieran o se entreguen a sí mismos sólo será deducible cuando dichos bienes y servicios sean «necesarios» para la explotación.

48 A continuación, Ampafrance alega que en Derecho francés existe un eficaz sistema de control de los gastos en cuestión, a saber, la obligación de presentar una lista detallada de los gastos generales (el formulario nº 2067) junto con la declaración anual de resultados. Dicha lista recoge cinco clases de gastos generales, incluidos los gastos de restauración y espectáculos.

49 Por último, las demandantes en los procedimientos principales señalan que las disposiciones del Derecho francés relativas al Impuesto de Sociedades (artículo 39.1.1 del code général des impôts) disponen que los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos que tengan carácter profesional pueden deducirse del beneficio imponible en el Impuesto de Sociedades, si se demuestra que dichos gastos se efectuaron en interés de la

empresa. La resolución de remisión en el asunto C-181/99 señala que la deducción de dichos gastos de los beneficios imponibles es objeto de una comprobación, documental o *in situ,* del carácter profesional de los mismos, efectuado por la administración tributaria bajo el control del Juez competente en esta materia.

50 Por último, según Sanofi, del cuarto considerando de la Decisión 89/487 se deduce que la autorización para establecer excepciones a las normas de la Sexta Directiva relativas al derecho a la deducción del IVA sólo podía concederse a la República francesa con carácter temporal, y a más tardar hasta la entrada en vigor de las normas comunitarias que determinen los gastos que no dan derecho a deducción. En su opinión, la incapacidad del Consejo para adoptar las disposiciones previstas en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva ha hecho perdurar esta situación provisional, de modo que la excepción se ha convertido inevitablemente en una medida desproporcionada con respecto al objetivo que perseguía.

51 El Gobierno francés, el Consejo y la Comisión impugnan las alegaciones anteriores.

52 En primer lugar, en opinión del Consejo y del Gobierno francés, la Decisión 89/487 resulta justificada independientemente de que se constate o no una intención de defraudar o la existencia efectiva de fraudes o evasiones fiscales sistemáticos. En efecto, por su propia naturaleza, los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos pueden utilizarse como instrumentos de fraude y evasión fiscal a causa del riesgo de un consumo final libre de impuesto, riesgo que la Administración difícilmente puede controlar, dados los problemas que entraña el determinar si tales gastos se efectuaron para satisfacer necesidades profesionales o privadas. A su juicio, resulta pertinente a este respecto la disposición recogida en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, donde se establece que las futuras normas comunitarias excluirán en todo caso del derecho a la deducción del IVA los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

53 En segundo lugar, el Gobierno francés, el Consejo y la Comisión consideran que la exclusión del derecho a la deducción del IVA en el caso de gastos de

alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos no resulta un medio desproporcionado al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal establecido en el artículo 27 de la Sexta Directiva, ya que, en el presente caso, la exclusión del derecho a la deducción se ha limitado expresamente a las situaciones en que existen riesgos reales de fraude y evasión fiscal, que son las situaciones en las que resulta imposible determinar la naturaleza, profesional o privada, de los gastos.

54 El Gobierno francés y la Comisión alegan a este respecto que, en su solicitud de autorización, las autoridades francesas limitaron la exclusión del derecho a la deducción del IVA a los gastos en los que existe un grave riesgo de fraude y evasión fiscal, puesto que solicitaron que la autorización para excluir el derecho a la deducción no se aplicara a tres situaciones en las que no existe ese riesgo de fraude o evasión fiscal. El Consejo se basa en estos mismos argumentos para concluir que la Decisión 89/487, que reproduce textualmente la solicitud del Gobierno francés, cumple los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia en cuanto a la proporcionalidad entre los medios utilizados y los objetivos perseguidos.

55 En último lugar, según el Consejo y el Gobierno francés, la exclusión del derecho a la deducción del IVA en el caso de los gastos contemplados en la Decisión 89/487 constituye un medio necesario para alcanzar eficazmente el objetivo perseguido. El Consejo reconoce que hubieran podido concebirse otras medidas, tales como una limitación de la cuantía de las deducciones autorizadas a un importe dado. Dicha medida no le parece sin embargo eficaz, pues podría o bien tener escasa influencia sobre la situación de los sujetos pasivos, si el límite se fijara a un nivel muy bajo, o bien no alcanzar el objetivo buscado, si se estableciera un límite muy elevado. El Gobierno francés, por su parte, alega que la exclusión del derecho a la deducción del IVA en el caso de gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos es necesaria para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal establecido en el artículo 27 de la Sexta Directiva, puesto que no existen otros medios satisfactorios que permitan verificar la naturaleza de dichos gastos.

56 En cuanto a la alegación de que la exclusión del derecho a la deducción se justifica por la imposibilidad de controlar eficazmente la naturaleza, profesional o no, de los gastos controvertidos y persigue por tanto el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, procede señalar que puede resultar difícil desglosar la parte privada y la parte profesional en gastos tales como los de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, y ello aun cuando tales gastos se realicen en el contexto del funcionamiento normal de la empresa. Es indiscutible que puede existir un riesgo de fraude o evasión fiscal que justifique el establecimiento de medidas especiales como las que permite establecer el artículo 27 de la Sexta Directiva. Sin embargo, dicho riesgo no existe cuando haya datos objetivos que indiquen que los gastos se efectuaron con fines estrictamente profesionales.

57 Por esta razón, no cabe acoger las alegaciones formuladas por el Gobierno francés, el Consejo y la Comisión y reproducidas en los apartados 53 y 54 de la presente sentencia. En efecto, resulta obligado constatar que, pese a las tres excepciones a la exclusión mencionadas en su artículo 1, apartado 2, la Decisión 89/487 autoriza a la República Francesa a denegar a los agentes económicos el derecho a la deducción del IVA soportado por gastos cuyo carácter estrictamente profesional pueden demostrar.

58 De ello se deduce que la aplicación del sistema de exclusión del derecho a la deducción autorizado por la Decisión 89/487 puede dar lugar a una prohibición de deducir el IVA soportado por las empresas por ciertos gastos profesionales, y en consecuencia a un sometimiento al IVA de ciertas formas de consumo intermedio, lo que resulta contrario al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de dicho impuesto.

59 Por lo que respecta a la cuestión de si la exclusión del derecho a la deducción que se solicitó era necesaria, es preciso señalar, por una parte, que la Decisión 89/487 no indica las razones por las que la excepción solicitada por el Gobierno francés resulta necesaria para evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.

60 Por otra parte, procede recordar que, para que un acto comunitario relativo al sistema del IVA respete el principio de proporcionalidad es preciso que las disposiciones que contiene sean necesarias para la consecución del objetivo específico que pretende alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva.

61 Pues bien, no parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir *a priori* del derecho a la deducción del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema del IVA creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento jurídico nacional medios apropiados, que no suponen tanto menoscabo de dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción en el caso de ciertos gastos.

62 No corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la adecuación de otros medios de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que podrían concebirse, como el establecimiento de un límite a la cuantía de las deducciones autorizadas o un control inspirado en el que se efectúa en el Impuesto sobre la Renta o en el Impuesto de Sociedades, pero es necesario sin embargo precisar que, en el estado actual del Derecho comunitario, no constituye un medio proporcionado al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal y afecta excesivamente a los objetivos y principios de la Sexta Directiva una normativa nacional que excluye del derecho a la deducción del IVA los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de acreditar la inexistencia de fraude o evasión fiscal a fin de acogerse al derecho a la deducción.

63 Procede responder en consecuencia las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal administratif de Nantes y por el tribunal administratif de Melun que la Decisión 89/487 es inválida.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia

64 En la vista, el Gobierno francés mencionó la posibilidad de que el Tribunal de Justicia limitara en el tiempo los efectos de la presente sentencia, en el supuesto de que considerara que la Decisión 89/487 viola el principio de proporcionalidad.

65 En apoyo de dicha petición, el Gobierno francés ha invocado la protección de la confianza legítima que él podía albergar en cuanto a la conformidad con el Derecho comunitario de la Decisión 89/487. Señala a este respecto que se ajustó al procedimiento previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva a fin de obtener, primero, el aval de la Comisión y, a continuación, una Decisión del Consejo que autorizara a las autoridades francesas a aplicar, como excepción al régimen general y en espera de la adopción del régimen armonizado de exclusiones del derecho a la deducción del IVA, una exclusión del derecho a la deducción en lo relativo a los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos efectuados en provecho de terceros ajenos a la empresa. Según el Gobierno francés, el aval de la Comisión y la Decisión del Consejo le hicieron concebir esperanzas infundadas sobre la conformidad con el Derecho comunitario de la Decisión 89/487.

66 Procede subrayar que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que tal limitación únicamente puede establecerse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada. Para decidir si procede o no limitar el alcance temporal de una sentencia, es necesario tener en cuenta que, si bien las consecuencias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse hasta el punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometer su aplicación futura por causa de las

repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado (sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartados 28 y 30, y de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625, apartado 30).

67 Por lo que respecta al presente asunto prejudicial, procede señalar que es la primera vez en que un Gobierno invoca el principio de confianza legítima en apoyo de una petición de que se limiten en el tiempo los efectos de una sentencia. Dicho principio, que es el corolario del principio de seguridad jurídica (sentencias de 15 de febrero de 1996, Duff y otros, C-63/93, Rec. p. I-569, apartado 20, y de 18 de mayo de 2000, Rombi y Arkopharma, C-107/97, Rec. p. I-3367, apartado 66), es invocado generalmente por los particulares (agentes económicos) que se encuentran en una situación de confianza legítima creada por los poderes públicos (véase, por ejemplo, la sentencia Duff y otros, antes citada, apartado 22, y la jurisprudencia que allí se cita). Tal como indicó el Abogado General en el punto 83 de sus conclusiones, un Gobierno no puede invocar el principio de la confianza legítima para eludir las consecuencias de una resolución del Tribunal de Justicia por la que se declare la invalidez de un acto comunitario, pues ello pondría en entredicho la protección a la que pueden aspirar los particulares contra un comportamiento de los poderes públicos basado en normas ilegales.

68 En cualquier caso, aunque en el presente asunto la Comisión y el Consejo hayan avalado la solicitud de las autoridades francesas de establecer una excepción a las normas del artículo 17 de la Sexta Directiva por razones relacionadas con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia señala claramente que el Derecho derivado debe respetar los principios generales del Derecho comunitario y, en particular, el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 1977, Bela-Mühle, 114/76, Rec. p. 1211, apartado 7, y de 11 de junio de 1998, Grandes sources d'eaux minérales françaises, C-361/96, Rec. p. I-3495, apartado 30). En especial, el Tribunal de Justicia ha declarado ya que una medida basada en el artículo 27 de la Sexta Directiva y orientada a evitar fraudes o evasiones fiscales sólo podía establecer una excepción a un principio establecido por la Sexta Directiva dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo (véase, en este

sentido, la sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. p. 1861, apartado 29) y debía respetar por tanto el principio de proporcionalidad.

69 En el presente caso, las autoridades francesas contribuyeron en gran medida a la determinación del contenido de la Decisión 89/487, que reproduce literalmente los términos de su solicitud de autorización (puntos 9 y 10 del escrito de 13 de abril de 1989), lo que tuvo por efecto que se autorizara, como medida especial destinada a evitar el fraude y la evasión fiscal, una exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado incluso en el caso de gastos cuyo carácter estrictamente profesional puede acreditarse. Dadas estas circunstancias, las autoridades francesas no podían ignorar que, a causa de su contenido, la Decisión 89/487 no se ajustaba al principio de proporcionalidad y, por consiguiente, no pueden alegar que resultaba razonable que pensaran que dicha Decisión era válida.

70 Por consiguiente, no procede limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

Costas

71 Los gastos efectuados por el Gobierno francés, por el Consejo y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a éstos resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el tribunal administratif de Melun, mediante resolución de 3 de diciembre de 1998, y por el tribunal administratif de Nantes, mediante resolución de 11 de mayo de 1999, declara:

La Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989, por la que se autoriza a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es inválida.

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 19 de septiembre de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

D.A.O. Edward