SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 14 de junio de 2001 *

En el asunto C-345/99,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Traversa y la Sra. H. Michard, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada inicialmente por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, y posteriormente por los Sres. J.-F. Dobelle y S. Seam, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: francés.

apoyada por

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. G. Amodeo, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Barling, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante,

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 someter a los vehículos utilizados por los sujetos pasivos dedicados a la formación de conductores al requisito de que dichos vehículos estén destinados exclusivamente a tal actividad para que se pueda ejercer el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido que gravó la adquisición de dichos bienes,

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

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de septiembre de 1999, 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 someter a los vehículos utilizados por los sujetos pasivos dedicados a la formación de conductores al requisito de que dichos vehículos estén destinados exclusivamente a tal actividad para que se pueda ejercer el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que gravó la adquisición de dichos bienes.

2 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 24 de marzo de 2000, se admitió la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República Francesa.

Normativa comunitaria

3 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».

4 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.»

5 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

6 El 1 de enero de 1979, fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, la legislación francesa establecía que todos los vehículos de pasajeros quedaban en principio excluidos del derecho a la deducción del IVA.

7 A partir del 1 de enero de 1993, se modificó el régimen francés del IVA para conceder un derecho de deducción en relación con determinados vehículos.

8 A este respecto, el artículo 273 *septies* A del code général des impôts (Ley general tributaria), en la versión resultante de la Ley 91-716, de 26 de julio de 1991 (JORF de 27 de julio de 1991, p. 9955; en lo sucesivo, «code général des impôts»), establece:

«El impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las compras, importaciones, adquisiciones intracomunitarias, entregas y servicios efectuados a partir del 1 de enero de 1993 dejará de estar excluido del derecho a deducción en lo que respecta a los vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores.»

Hechos y procedimiento administrativo previo

9 La Comisión sostiene que el requisito del destino exclusivo a la formación de conductores, previsto en el artículo 273 *septies* A del code général des impôts, no es compatible con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, que prevé el derecho a deducción de las cuotas impositivas devengadas por el sujeto pasivo, sin otra condición que la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

10 Mediante escrito de 18 de junio de 1998, la Comisión requirió al Gobierno francés para que le comunicara sus observaciones en un plazo de dos meses.

11 Las autoridades francesas respondieron a dicho requerimiento mediante escrito de 13 de octubre de 1998, indicando que no compartían el punto de vista de la

Comisión. En efecto, a su juicio, un Estado miembro que pretenda limitar el alcance de una exclusión nacional de un derecho a deducción, conforme a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, está facultado para determinar en qué supuestos dejará de aplicarse la exclusión.

12 Al no compartir las conclusiones del Gobierno francés, la Comisión remitió a la República Francesa, el 10 de marzo de 1999, un dictamen motivado instándola a adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento al mismo en el plazo de dos meses.

13 Mediante escrito de 1 de junio de 1999, las autoridades francesas confirmaron su punto de vista y comunicaron a la Comisión su intención de no atenerse al dictamen motivado.

14 En tales circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

El incumplimiento alegado y la apreciación del Tribunal de Justicia

15 Según la Comisión, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva sólo permite a los Estados miembros mantener las medidas nacionales de exclusión del derecho a deducción del IVA que existían en la fecha de entrada en vigor de dicha Directiva, a saber, el 1 de enero de 1979. Por el contrario, tal disposición no permite modificar dichas exclusiones mediante la posterior introducción de un derecho a deducción condicionado. Si un Estado miembro modifica su legislación posteriormente, sólo puede hacerlo ateniéndose a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, o lo que es lo mismo, introduciendo un derecho a deducción del IVA sin exigir otro requisito que la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de las propias operaciones gravadas del sujeto pasivo.

16 La Comisión destaca que no corresponde a un Estado miembro definir él mismo las reglas aplicables en materia de derecho a deducción del IVA. El único competente para hacerlo es el legislador comunitario. En su opinión, el requisito impuesto por la República Francesa para poder disfrutar del derecho a deducción, a saber, el destino exclusivo a la formación de conductores, es ajeno a la Sexta Directiva. Si un Estado miembro estima necesario que se establezcan regímenes especiales, debe recurrir al sistema previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva y, en este contexto, solicitar autorización para introducir una excepción especial con objeto de simplificar la recaudación del impuesto o de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, lo que la República Francesa no ha hecho en el presente asunto.

17 El Gobierno francés, apoyado por el Gobierno del Reino Unido, alega que la disposición nacional controvertida no introduce un nuevo régimen de exclusión, que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva prohíbe, sino que constituye una mera excepción a una exclusión existente. Dado que la exclusión completa inicial del derecho a deducción del IVA correspondiente a los vehículos destinados a la formación de conductores es conforme con el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, cabe deducir lógicamente que la autorización del derecho a deducción del IVA en determinadas circunstancias también es compatible con el Derecho comunitario.

18 A este respecto, debe recordarse que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados como IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

19 No obstante, el principio del derecho a deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en su párrafo segundo. Así, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva hasta que el Consejo dicte

las disposiciones previstas en dicho artículo (véase la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 29).

20 Sin embargo, dado que el Consejo no adoptó ninguna de las propuestas presentadas por la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, debe recordarse que los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador comunitario establezca un régimen comunitario que regule las exclusiones y realice de esta forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA (véase la sentencia Royscot y otros, antes citada, apartado 31).

21 A efectos de apreciar la compatibilidad de la modificación legislativa nacional controvertida con las disposiciones de la Sexta Directiva, es preciso hacer alusión a la sentencia de 29 de abril de 1999, Norbury Developments (C-136/97, Rec. p. I-2491), que se refería a otra disposición transitoria de la Sexta Directiva, a saber, el artículo 28, apartado 3, letra b), relativo a las exenciones del IVA. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia estimó que determinadas modificaciones introducidas en la legislación de un Estado miembro que no habían ampliado el alcance de la exención del IVA, sino que, por el contrario, lo habían reducido, no incumplían lo dispuesto en dicho artículo. En efecto, si bien dicho artículo se opone al establecimiento, con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, de nuevas exenciones o la ampliación del alcance de las entonces vigentes, no se opone a su reducción, habida cuenta de que el objetivo del artículo 28, apartado 4, de la Sexta Directiva es suprimirlas (véase la sentencia Norbury Developments, antes citada, apartado 19).

22 Análogo razonamiento puede aplicarse a la hora de interpretar el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. Así, 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, debe considerarse que 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.

23 En el presente asunto, la modificación legislativa nacional sustituye una exclusión total de los vehículos de pasajeros del derecho a deducción del IVA por una autorización de deducción parcial, esto es, referida a los vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores.

24 Es preciso observar que la modificación introducida en la legislación francesa tiene como consecuencia la reducción del ámbito de las exclusiones existentes y el acercamiento de dicha legislación al régimen general de deducción establecido en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

25 Así pues, debe declararse que la República Francesa no ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, al someter a los vehículos utilizados por los sujetos pasivos dedicados a la formación de conductores al requisito de que dichos vehículos estén destinados exclusivamente a tal actividad para que se pueda ejercer el derecho a deducción del IVA que gravó la adquisición de dichos bienes. Por consiguiente, procede desestimar el recurso de incumplimiento por infundado.

Costas

26 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. Asimismo, según lo dispuesto en el artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros y las instituciones que han intervenido en el litigio cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

decide:

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.

3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cargará con sus propias costas.

La Pergola Edward Jann

von Bahr Timmermans

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de junio de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

A. La Pergola