SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta) de 25 de junio de 1997 *

En el asunto C-45/95,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Carlos Gómez de la Cruz, miembro del citado Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Italiana, representada por el Profesor Umberto Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Italia, 5, rue Maria-Adélaïde,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) de la parte B del artículo 13 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), al adoptar y mantener en vigor una normativa que no exime del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta o que hubieran estado privados de cualquier forma del derecho de deducción,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G.F. Mancini, Presidente de Sala; P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (Ponente), H. Ragnemalm y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 14 de noviembre de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de diciembre de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 24 de febrero de 1995, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE, con objeto de que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) de la parte B del artículo 13 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»), al adoptar y mantener en vigor una normativa que no exime del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta o que hubieran estado privados, de cualquier forma, del derecho de deducción.

Derecho comunitario

2 La letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva dispone:

«B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

c) las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta por este artículo [...] siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17;

[...]»

3 Por su parte, el apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva establece:

«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.»

Sin embargo, aún no se han adoptado las normas comunitarias a que se refiere esta disposición.

Derecho italiano

4 En la normativa italiana, el artículo 2 del Decreto nº 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972, por el que se introduce el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «DPR») dispone:

«(Entregas de bienes)

Constituyen entregas de bienes los actos, a título oneroso, que supongan una transmisión de la propiedad o la constitución o la transmisión de derechos reales de uso y disfrute de los bienes, de cualquier clase que sean.

Constituyen asimismo entregas de bienes [...]

No se considerarán como entregas de bienes [...]

h) las entregas de bienes adquiridos o importados por el vendedor sin derecho a deducción en virtud del párrafo segundo del artículo 19.»

5 El párrafo primero del artículo 19 del DPR regula el derecho a deducir, de la cuota tributaria devengada por las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, el IVA pagado en las fases precedentes «por los bienes y servicios importados o adquiridos en el marco de la explotación de la empresa o del ejercicio de un arte o de una profesión». El párrafo segundo del artículo 19 del DPR excluye del derecho de deducción el IVA que el contribuyente haya pagado por la adquisición de determinadas categorías de bienes, como los coches, los demás vehículos automóviles y las embarcaciones de recreo.

6 En el artículo 10 del DPR, que contiene una enumeración detallada y taxativa de las «operaciones exentas», no figura ninguna exención para aquellas entregas de bienes que un sujeto pasivo hubiera destinado exclusivamente a una actividad exenta y cuyo IVA pagado en las fases precedentes no haya dado lugar por este motivo a un derecho de deducción.

Procedimiento

7 Mediante escrito de 19 de noviembre de 1992, la Comisión informó a la República Italiana que consideraba que los artículos 2, 10 y 19 del DPR no habían adaptado correctamente el Derecho interno a la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva y, por consiguiente, le requirió para que le presentara sus observaciones en un plazo de dos meses.

8 En un escrito de 31 de marzo de 1993, el Gobierno italiano reconoció que el ordenamiento jurídico interno sólo se había adaptado parcialmente a la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva.

9 Puesto que la República Italiana mantuvo en vigor las citadas disposiciones, no obstante el dictamen motivado que le fue dirigido el 19 de julio de 1994, la Comisión interpuso el presente recurso.

10 En su recurso, la Comisión formula dos imputaciones relativas a la adaptación incorrecta del Derecho interno a la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva: por una parte, en la medida en que obliga a los Estados miembros a eximir «aquellas entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta por este mismo artículo [...] siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción» y, por otra parte, en cuanto obliga a eximir «aquellas otras entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17».

11 En su contestación, el Gobierno italiano niega que el ordenamiento jurídico italiano no se haya adaptado correctamente a la referida disposición.

Sobre la imputación basada en la adaptación incorrecta del Derecho interno a la primera parte de la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva

12 En su primer inciso, la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a eximir aquellas entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta por este artículo, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 del artículo 17.

13 Ha quedado acreditado que, tal y como la Comisión le imputa, la República Italiana no ha eximido las citadas entregas de bienes y que éstas no figuran entre las cerca de treinta operaciones exentas enumeradas en el artículo 10 del DPR.

14 Sin embargo, el Gobierno italiano alega que un sujeto pasivo que adquiere unos bienes destinados exclusivamente a una actividad exenta los compra normalmente para su propio uso, de forma que las entregas posteriores de los citados bienes tienen un carácter hipotético. Además, dado que se trata de bienes de ocasión, la cantidad resultante de la doble imposición del tributo es, en cualquier caso, muy reducida.

15 Este argumento no puede aceptarse. Aun suponiendo que fuera real el carácter insignificante de la cuota tributaria devengada en caso de doble imposición —lo cual niega la Comisión—, ello no dispensa a la República Italiana de aplicar correctamente la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, cuya finalidad es, precisamente, evitar una doble imposición contraria al principio de la neutralidad fiscal inherente al Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sobre la imputación relativa a la adaptación incorrecta del Derecho interno a la parte final de la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva

16 En su último inciso, la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a eximir aquellas entregas de bienes cuya adquisi-

ción o afectación anterior por el sujeto pasivo hubiera estado privada del derecho de deducción conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de esta Directiva.

17 La República Italiana no niega que la letra h) del párrafo tercero del artículo 2 del DPR, en vez de eximir del IVA, excluye del ámbito de aplicación de dicho tributo las entregas de determinados bienes que no tengan un carácter estrictamente profesional y cuya adquisición hubiera estado privada del derecho de deducción en virtud del párrafo segundo del artículo 19 del DPR, disposición italiana que corresponde al apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

18 Sin embargo, la República Italiana alega en sustancia que el artículo 13 de la Sexta Directiva no obliga a los Estados miembros a adaptar literalmente el Derecho interno a la norma de exención que en él figura, siempre que se respete su sustancia. Lo dispuesto en la letra h) del párrafo tercero del artículo 2 del DPR, que, en vez de eximir, excluye del ámbito de aplicación del IVA algunas entregas de bienes que no tengan un carácter estrictamente profesional, no contradice la finalidad que pretende conseguir el apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, al cual se remite la letra c) de la parte B del artículo 13 de dicha Directiva.

19 A este respecto, procede recordar que si bien la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros para fijar los requisitos encaminados a garantizar la aplicación correcta y simple de las exenciones allí enumeradas, sin embargo, no permite a los Estados miembros considerar una operación que deba ser objeto de una exención como no comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA. En cualquier caso, la citada adaptación del Derecho interno resulta contraria a la aplicación correcta y simple de las exenciones, exigida por la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, cuando sus consecuencias no correspondan a las de una exención.

20 Pues bien, esto es precisamente lo que ocurre en el presente caso. En efecto, como ha señalado el Abogado General en los puntos 42 y siguientes de sus conclusiones, el cálculo de la prorrata de deducción, prevista en el artículo 19 de la Sexta Directiva y en el párrafo tercero del artículo 19 del DPR y, por consiguiente, la cuota del IVA que puede deducir un sujeto pasivo son distintas según que las referidas entregas de bienes hayan sido declaradas exentas debidamente o, por el contrario, no se hallen comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, tal y como prevé la letra h) del párrafo tercero del artículo 2 del DPR.

21 Por lo tanto, en estas circunstancias, procede declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva al adoptar y mantener en vigor una normativa que no exime del Impuesto sobre el Valor Añadido a aquellas entregas de bienes que estén afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta o que hubieran estado privados, de otra forma diferente, del derecho de deducción.

Costas

22 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión no ha solicitado la condena en costas de la República Italiana, cada parte cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

decide:

1) **Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) de la parte B del artículo 13 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, al adoptar y mantener en vigor una normativa que no exime del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta o que hubieran estado privados, de otra forma diferente, del derecho de deducción.**

2) **Cada parte cargará con sus propias costas.**

Mancini Kapteyn Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 25 de junio de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G.F. Mancini