CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SIR GORDON SLYNN

presentadas el 25 de mayo de 1988 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

El Code général des impôts francés dispone, en sus artículos 233 A a 233 E, en los que se ha incorporado el Decreto nº 79-310, de 9 de abril de 1979 (JORF de 19.4.1979, p. 903), que las empresas que alquilan inmuebles sólo pueden deducir una fracción del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó la adquisición o la construcción por ellas de dichos inmuebles cuando el importe anual de los ingresos producidos por el alquiler sea inferior a la quinceava parte del valor de estos inmuebles para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se define el valor de estos inmuebles como su base imponible a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, disminuida del valor del terreno así como de las cargas financieras. Dichas disposiciones definen una fórmula para el cálculo de la fracción deducible y prevén los ajustes que se han de realizar en ciertos casos, que se resumen en el informe para la vista y que no repetiré aquí.

La Comisión estimó que estas disposiciones eran incompatibles con la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), sobre la base imponible uniforme del Impuesto sobre el Valor Añadido («la Sexta Directiva»). Después de haber dirigido a la República Francesa su escrito de requerimiento el 27 de marzo de 1985, de acuerdo con el artículo 169 del Tratado CEE y un dictamen motivado el 14 de mayo de 1986, la Comisión interpuso, el 18 de febrero de 1987, el presente recurso ante el Tribunal de Justicia para que declarara que la República Francesa había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 99 y 100 del Tratado CEE al establecer y mantener un régimen fiscal que limita para ciertos sujetos pasivos el derecho a la deducción del IVA pagado («impuesto soportado») en el momento en que se hace exigible el impuesto deducible, y al no atenerse a la Sexta Directiva, en particular a sus artículos 17 a 20.

La República Francesa alega en primer lugar la inadmisibilidad de la demanda. Aduce que el escrito de requerimiento se refería a una incompatibilidad con la Sexta Directiva, cuando tanto en el dictamen motivado como en la demanda se habla de una infracción de los artículos 99 y 100 del Tratado a causa de la adopción del Decreto, así como de un incumplimiento de la Sexta Directiva.

Opino que la República Francesa tiene razón cuando subraya la importancia del escrito de requerimiento que tiene por objeto informar adecuadamente al Estado miembro al que se dirije sobre la naturaleza de las infracciones que se le imputan. La Comisión debe, en esta primera fase, formular de manera clara y precisa la base jurídica en la que se funda para afirmar que un Estado miembro ha incumplido con las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado (véanse las conclusiones en el asunto 254/83, Comisión/Italia, Rec. 1984, pp. 3395

* Traducido del inglés.

y ss., especialmente pp. 3401 y 3402, y en el asunto 193/80, Comisión contra Italia, Rec. 1981, pp. 3019 y ss., especialmente pp. 3039 y 3040).

En este caso es, sin embargo, evidente que, tanto en el escrito de requerimiento, como en el dictamen motivado y en la demanda, el motivo de recurso formulado se refiere esencialmente al hecho de que la normativa francesa es contraria a la Sexta Directiva. La República Francesa ha tenido ampliamente ocasión durante todas las fases de responder a esta infracción y no me parece que se le haya privado de sus derechos en el marco del procedimiento del artículo 169 (véase el asunto 211/81, Dinamarca/Comisión, Rec. 1982, p. 4547). El que el dictamen motivado y la demanda se refieran a los artículos 99 y 100 del Tratado CEE, disposiciones que sirven de base jurídica a la Sexta Directiva, me parece constituir un elemento formal posiblemente erróneo, pero, en cualquier caso, no repetido en la fase oral. Por mi parte, acepto la admisibilidad de la demanda.

Tanto en la fase escrita como en la oral, la República Francesa ha expuesto algunos argumentos para explicar los elementos en que fundaba su limitación a la deducción del IVA y para justificar, basándose en elementos contables, la fórmula adoptada que tiene por objeto prevenir el fraude y sobre todo, impedir la deducción del IVA en el caso de ciertas empresas que celebran contratos de arrendamiento a precios anormalmente bajos con empresas asociadas o, en el caso de entes locales, alquilan inmuebles para fines que son realmente de orden social. Se dice que si una empresa que arrienda un inmueble por un alquiler muy bajo estuviera autorizada a deducir íntegramente el IVA soportado sobre la construcción o la compra del inmueble, esta empresa podría deducir un importe muy superior al que debe pagar y obtener de este modo un beneficio en detrimento de la Hacienda Pública.

Si, como pretende la República Francesa, se pueden adoptar medidas de este tipo, las cifras concretas que nos han sido indicadas son persuasivas. Pero se trata de saber si la Sexta Directiva permite realmente dichas medidas.

Según el punto de vista de la Comisión, la Sexta Directiva no contiene ninguna disposición que autorice este tipo de soluciones.

Considero que el punto de partida es el apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva que define como «sujeto pasivo» a «quienes realizan con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, algunas de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines y resultados de esa actividad». Dichas actividades son «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios». «En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.» El apartado 3 de dicho artículo 4 dispone además que: «los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2». Parece deducirse de esta disposición que la República Francesa estaba facultada para no considerar «sujetos pasivos» a aquellas empresas

que celebran sólo ocasionalmente contratos de arrendamiento. Si ejerce esta actividad de manera habitual y con carácter no ocasional, dicha empresa es entonces «sujeto pasivo».

La Directiva permite, sin embargo, a los Estados miembros eximir el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles (con algunas excepciones) «en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones [...] y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos» [letra b) de la parte B del artículo 13]. Los Estados miembros pueden también conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles [letra a) de la parte C del artículo 13].

Una vez que el IVA es exigible, el principio básico es el del artículo 17: «1) El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. 2) 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». Las modalidades de aplicación de esta norma de base están definidas en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva.

La Directiva autoriza dos modificaciones a la norma de base. En primer lugar, el artículo 20 fija reglas detalladas para la regularización, en ciertos casos, de las deducciones concedidas con anterioridad. En particular, la letra a) del apartado 1 del artículo 20 permite regularizar la deducción cuando ésta sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho. En segundo lugar, el artículo 27 permite al Consejo autorizar a un Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la Directiva «en orden a simplificar la percepción del Impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales».

Salvo estas posibles modificaciones, considero que el artículo 17 ha de interpretarse en el sentido de que el derecho a la deducción nace plenamente en el momento en el que el impuesto deducible se hace exigible. Sin la autorización especial prevista en el artículo 27, me parece imposible interpretar el artículo 17, o cualquier otra disposición de la Directiva, en el sentido de que autoriza a un Estado miembro a limitar la deducción solamente a una fracción del IVA soportado durante cierto número de años.

A ello no se opone lo establecido en la parte B del artículo 13, según el cual los Estados miembros eximirán el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles «en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas [...] y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos». Esta disposición se refiere, en mi opinión, a las condiciones que deben darse antes de que nazca el derecho de deducción y no puede tener por efecto limitar dicho derecho cuando éste ha nacido.

No encuentro nada ni en la letra ni en el espíritu del régimen de deducciones para el IVA establecido en los artículos 17 a 20, que autorice a limitar la deducción que

puede realizar el sujeto pasivo a una fracción sólo del IVA soportado. Considero que una interpretación en este sentido no estaría de acuerdo con las sentencias del Tribunal de Justicia en el asunto 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Rec. 1982, pp. 1409 y ss., especialmente p. 1426, apartado 10), y en el asunto 268/83, Rompelman/ Minister van Financien (Rec. 1985, pp. 655 y ss., especialmente pp. 663 y 664, apartado 16). En esta segunda sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que «un elemento básico del sistema del IVA consiste en que, en cada transacción, el IVA no es exigible más que tras haber deducido el importe del IVA que gravó directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios y que el mecanismo de las deducciones está dispuesto de tal manera que tan sólo los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA que adeudan el IVA soportado ya en los bienes y servicios empleados» *(traducción provisional)*. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar totalmente al operador del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de sus actividades económicas, para conseguir que todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus objetivos o resultados y a condición de que ellas mismas estén sometidas al IVA, sean imponibles de un modo perfectamente neutro (sentencia Rompelman, apartado 19). Esto no se concilia con el punto de vista de la República Francesa, según la cual una parte del derecho a deducción del IVA soportado puede ser aplazado en ciertos casos.

Según la tesis francesa, en la medida en que el párrafo 2 del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE (DO de 14.4.1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3) («la Primera Directiva») dispone que «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 y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo Impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio», los Estados miembros están autorizados a limitar el derecho a la deducción si puede probarse que la deducción se refiere a bienes o servicios cuyo coste no se repercutirá en el precio de la transacción gravada por el Impuesto.

No acepto este argumento. El párrafo 2 del artículo 2 de la Primera Directiva debe interpretarse teniendo en cuenta la elaboración más avanzada del sistema armonizado del IVA realizada por la Sexta Directiva. En mi opinión, se desprende claramente de los pasajes citados de las Sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Gaston Schul y Rompelman, antes citadas, que el IVA sólo es exigible sobre una transacción una vez deducido el IVA soportado y que el operador debe ser enteramente liberado de la carga del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. Por esto, los Estados miembros no están autorizados a limitar el derecho a la deducción si se puede probar que la deducción se refiere a precios y servicios cuyo coste no se repercutirá en el precio de la transacción gravada. En caso contrario, la carga del IVA soportado ingresado quedaría a cargo del sujeto pasivo, lo que sería evidentemente contrario a la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en cuanto al objeto y funcionamiento del régimen de deducciones.

La Directiva establece, pues, ciertas opciones para algunas situaciones económicas especiales: en el artículo 4, en las partes A, B y C del artículo 13, en el artículo 20 y en el artículo 27. No se puede crear ninguna otra opción por muy oportuna o justificada económicamente que parezca. Los Estados

miembros están obligados a elegir una de las diferentes opciones previstas en la Directiva para alcanzar, en la medida de lo posible, el resultado que buscan.

Por todo ello, las disposiciones contenidas en el Decreto nº 79-310 son incompatibles con la base imponible uniforme que establece la Sexta Directiva.

Procede, pues, estimar la demanda de la Comisión y declarar el incumplimiento y propongo que se condene en costas al Gobierno francés.