CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 23 de noviembre de 2000 [1]

1. El recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Francesa acerca de la ejecución por esta última 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 [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), lleva al Tribunal de Justicia a pronunciarse, una vez más, sobre la cuestión de las prácticas administrativas nacionales en relación con las obligaciones que se derivan de las Directivas, si bien de un modo un tanto inhabitual.

2. En efecto, mientras que, por lo general, el Estado miembro al que la Comisión reprocha no haber adaptado correctamente su Derecho interno a una Directiva alega en su defensa, con más o menos convicción, el hecho de que, aunque el legislador nacional no haya intervenido para adaptar el Derecho interno a la Directiva, la Administración ha adoptado todas las disposiciones necesarias, generalmente mediante circular, para que, en la práctica, la Directiva sea aplicada en el ordenamiento jurídico nacional, hoy nos encontramos en el supuesto contrario.

3. En efecto, lo que la Comisión reprocha a la República Francesa no es en absoluto la falta de disposiciones legislativas que garanticen que su Derecho interno ha sido correctamente adaptado a la Sexta Directiva, sino el permitir de forma totalmente oficial, en el ámbito de la práctica administrativa, excepciones a lo que prevé, en perfecta conformidad con la Sexta Directiva, la Ley nacional por la que se adapta el Derecho interno a dicha Directiva.

4. Procede recordar que en el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva se dispone que:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal»;

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

y que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de esa misma Directiva establece que:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

5. La Comisión admite que la República Francesa ha adaptado correctamente su Derecho interno a estas disposiciones, puesto que los artículos 266-I A y 267-I, del code général des impôts (Código Fiscal General) prevén respectivamente que:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes, prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias, por todas las cantidades, valores, bienes o servicios que quien realice la entrega o preste el servicio reciba o vaya a recibir, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;»

y que:

«Quedarán comprendidos en la base imponible:

1. Los impuestos, tasas, derechos y tributos de cualquier naturaleza, con excepción del propio impuesto sobre el valor añadido.

2. Los gastos accesorios a las entregas de bienes o prestaciones de servicios como los de comisiones, intereses, embalaje, transporte y seguro, exigidos a los clientes.»

6. Sin embargo, a juicio de la Comisión, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos antes citados de la Sexta Directiva al autorizar, mediante una Instrucción administrativa de 31 de diciembre de 1976, publicada en el *Bulletin officiel de la direction général des impôts* y por la que se ha perpetuado una antigua práctica, que determinados sujetos pasivos excluyan de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») los recargos de servicio que exigen a su clientela.

7. Más concretamente, la «documentation de base» publicada por la direction générale des impôts (Dirección General de Impuestos) y a la que los contribuyentes

pueden remitirse para conocer el alcance exacto de sus obligaciones fiscales, además de establecer que «según doctrina constante de la Administración, los recargos sobre los precios exigidos en concepto de propina a los clientes de las empresas comerciales (hoteles, restaurantes, cafés, cervecerías, bares, salones de té, peluquerías, clínicas, establecimientos termales, empresas de transporte o de mudanzas, clínicas de convalecencia o residencias de ancianos, casinos, empresas que entreguen a domicilio productos de cualquier naturaleza) constituyen un componente del precio sometido al impuesto sobre el valor añadido», indica que estos recargos de precio pueden excluirse de la base imponible del IVA cuando se cumplan simultáneamente los cuatro requisitos siguientes:

1) se ha informado previamente al cliente de la existencia de un recargo en concepto de propina y de su porcentaje en relación con el precio «servicio no incluido»;

2) las «propinas» se reparten íntegramente entre los miembros del personal que tienen contacto directo con la clientela;

3) dicho pago se justifica mediante la llevanza de un registro especial firmado al margen por cada uno de los beneficiarios o, al menos, por un representante del personal;

4) en la declaración anual de salarios presentada por el empresario figura el importe de la remuneración que ha percibido efectivamente el personal en concepto de propinas.

8. A juicio de la Comisión, esta medida de tolerancia mantiene, a través de un método de cálculo de la base imponible que no respeta las normas prescritas por la Sexta Directiva, un régimen de exención del IVA contrario al Derecho comunitario, puesto que una parte de lo que se factura a la clientela y se recibe, por tanto, como contraprestación del servicio prestado, no está sujeta al impuesto.

9. A este respecto, la Comisión indica que su crítica no se refiere a lo que ella misma califica como «propinas extraordinarias», y las autoridades francesas califican como propinas voluntarias, es decir, las cantidades que el cliente entrega espontánea y libremente a alguno de los empleados.

10. En efecto, la Comisión admite que, a diferencia de los recargos de servicio que la clientela debe pagar obligatoriamente, tales cantidades no deben incluirse en la base imponible puesto que pueden ser equiparadas a los donativos entregados por los viandantes a un organillero en la vía pública, sobre los que el Tribunal de

Justicia se pronunció en una sentencia de 3 de marzo de 1994.[3] Efectivamente, en ambos casos se trata de pagos meramente voluntarios y aleatorios, cuyo importe es prácticamente imposible de determinar.

11. Ahora bien, según la Comisión, en el caso de los recargos de servicio no cabe justificar su exclusión de la base imponible, puesto que se trata de cantidades predeterminadas que deben pagarse obligatoriamente y que no constan en la enumeración taxativa, que figura en el artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, de los importes que no están comprendidos en la base imponible.

12. Además, siempre en opinión de la Comisión, cabe reprochar a la práctica controvertida que es contraria al principio de neutralidad fiscal, que inspira todo el sistema comunitario del IVA, ya que dos sujetos pasivos que se dediquen exactamente a las mismas actividades pueden ser gravados de modo diferente en función de que hagan o no constar por separado en sus facturas las cantidades destinadas a retribuir al personal, y esta infracción del principio de neutralidad fiscal puede, por sí misma, crear distorsiones de la competencia, dado que una tributación diferente de actividades ejercidas en circunstancias idénticas afecta necesariamente a las condiciones de competencia.

3 — Sentencia Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743).

13. A juicio de la Comisión, los cuatro requisitos que establece la Instrucción administrativa impugnada para que un prestador de servicios pueda no tener en cuenta los recargos de servicio en el cálculo de la base imponible son requisitos meramente formales, que no tienen relación alguna con el criterio de determinación de la base imponible del IVA, a saber, la contraprestación realmente percibida por el prestador del servicio. Al remitirse a dichos requisitos, se introduce un elemento arbitrario en la determinación de la carga fiscal que recae sobre los diferentes prestadores de servicios en un mismo sector de actividad, que no presentan, por lo demás, ninguna diferencia entre ellos.

14. El Gobierno francés dedica la mayor parte de su escrito de contestación a presentar el contexto en el que se enmarca la Instrucción administrativa de 1976.

15. El Gobierno francés señala que su origen debe buscarse en una Resolución ministerial de 1923, que admitía que el impuesto sobre el volumen de negocios, es decir, el tributo que existía antes del IVA en el sistema fiscal francés, no se aplicara a las cantidades cobradas en concepto de propinas obligatorias por los hoteleros y restauradores y, más en general, por los establecimientos comerciales, cuando la totalidad de las cantidades cobradas como propinas se entregara efectivamente al personal.

16. Posteriormente, a efectos de control fiscal, una circular de 1928 supeditó dicha

medida de tolerancia a la llevanza de un registro especial, que reflejara la percepción y la redistribución de tales cantidades.

17. Según el Gobierno francés, esta medida de tolerancia administrativa se perpetuó mediante una Ley de 1933, relativa a la retribución del personal, que estableció el principio según el cual las propinas recibidas como remuneración del servicio en forma de un porcentaje obligatorio añadido a las facturas o de otro modo, así como todas las cantidades que los clientes entregaran voluntariamente por el servicio al empresario o centralizadas por él, debían pagarse íntegramente al personal que tuviera contacto con la clientela y al que ésta tenía costumbre de entregarlas.

18. Esta Ley permitió ofrecer una garantía al personal retribuido principalmente mediante propinas en una época en la que no existía el salario mínimo.

19. En lo que respecta a la situación actual, el Gobierno francés insiste en el hecho de que sólo los establecimientos que emplean personal que tiene contacto directo con la clientela y está retribuido por el recargo de servicio incluido en el precio pagado por el cliente, es decir, principalmente los restaurantes y las peluquerías, pueden acogerse a dicha medida de tolerancia y añade que se ha opuesto a la ampliación de la medida al sector de los restaurantes de autoservicio y de los restaurantes rápidos.

20. Asimismo, el Gobierno francés señala que las normas sobre el IVA aplicables a las propinas varían en función de las distintas formas de cobro del servicio, es decir, en función de que en los precios expuestos se indique «servicio incluido» o «servicio no incluido», pero que los supuestos de aplicación del «servicio no incluido» son actualmente marginales, puesto que los establecimientos que sirven comidas, alimentos o bebidas para consumir en el propio establecimiento tienen, desde la publicación de un Decreto de 1987, la obligación de indicar en los precios expuestos «servicio incluido».

21. A las críticas de la Comisión sobre el efecto contrario a la competencia de la medida de tolerancia consagrada por la Instrucción administrativa de 1976 y sobre el carácter arbitrario de los requisitos que establece, el Gobierno francés opone el hecho de que precisamente se trata sólo de una medida de tolerancia que las empresas son libres de aplicar o no y que la norma sigue siendo la establecida en el artículo 266-I A del code général des impôts. El Gobierno francés añade que las empresas que no pueden acogerse a dicha medida de tolerancia no ejercen su actividad en las mismas condiciones que las que pueden hacerlo y que no cabe calificar de arbitrarios los requisitos que garantizan el pago de las cantidades percibidas a los trabajadores y que delimitan estrictamente la exención concedida.

22. En su escrito de réplica, la Comisión se limita a señalar que las explicaciones facilitadas por el Gobierno francés sobre el contexto histórico en el que se enmarca la medida de tolerancia que la Comisión impugna no son pertinentes para apreciar la conformidad de dicha medida con el régimen comunitario del IVA.

23. Asimismo, la Comisión señala que, aunque la exención de las propinas entregadas al personal del impuesto sobre el volumen de negocios podía justificarse, en el momento de su introducción, por la voluntad de no penalizar a los establecimientos que, en lugar de dejar el pago del servicio a discreción de la clientela, optaban por cobrarlo obligatoriamente y entregarlo después al personal, para el que con frecuencia se trataba de la única forma de retribución que percibía, hoy en día ya no sucede así, puesto que existe un salario mínimo y las cantidades que percibe el empresario por el servicio deben abonarse obligatoriamente a los trabajadores.

24. Además, debido a esta diferencia entre lo que en un momento dado pudo ser una justificación de la exención y el contexto jurídico actual, la Comisión se ha permitido calificar de arbitrarios los cuatro requisitos establecidos por la Instrucción administrativa de 1976.

25. Asimismo, la Comisión considera igualmente imposible de sostener el argumento según el cual debería tenerse en cuenta el carácter limitado de la excepción para apreciar su admisibilidad en relación con el régimen comunitario del IVA.

26. En su escrito de dúplica, el Gobierno francés se propone corregir algunos errores que, a su juicio, la Comisión ha cometido en su escrito de réplica. De este modo, sostiene que es inexacto afirmar que el origen de la medida de tolerancia se encuentra en la voluntad de no perjudicar a los establecimientos que entregan la totalidad de las propinas a su personal.

27. En realidad, a quienes se pretende proteger es a los trabajadores y esta protección sigue teniendo vigencia ya que hoy en día, pese al establecimiento de un salario mínimo, la retribución de los trabajadores que tienen contacto directo con la clientela en el sector de la restauración y de la peluquería sigue garantizándose en parte mediante las propinas. La supresión de la medida de tolerancia supone el riesgo de que se desarrolle la práctica de la propina facultativa, lo que penalizaría a los trabajadores que tienen contacto directo con la clientela, en particular en los sectores en los que no es obligatorio indicar los precios «servicio incluido».

28. Tampoco cabe afirmar, como ha hecho la Comisión en su escrito de réplica, que actualmente lo habitual es indicar los precios «servicio incluido».

29. Por ejemplo, en las peluquerías no existe tal obligación. Por este motivo, la distinción entre los establecimientos que indican los precios «servicio incluido» y los que los exponen con la mención «servicio no incluido» sigue teniendo mucha importancia.

30. Por último, el Gobierno francés vuelve, una vez más, a referirse al carácter limitado de la práctica excepcional criticada. Éste se

deriva del carácter estricto de los requisitos que debe cumplir un prestador de servicios para acogerse a dicha práctica y queda confirmado por la información que se desprende de una investigación llevada a cabo por el ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Ministerio de Economía, Hacienda e Industria), que demuestra que, en el sector de la restauración, sólo algunos establecimientos, principalmente cervecerías que utilizan gran cantidad de mano de obra, se acogen a esta práctica.

Apreciación

31. Procede señalar desde un principio que los intercambios de alegaciones a que dio lugar el procedimiento escrito no distan de asemejarse a un diálogo de sordos.

32. El Gobierno francés no intenta demostrar, en ningún momento, que la mencionada práctica pueda justificarse en una disposición de la Sexta Directiva. Simplemente alega que se trata de una práctica antigua, aunque estrictamente delimitada, que presenta toda una serie de ventajas en cuanto a la necesidad de garantizar un nivel de ingresos satisfactorio para los trabajadores por cuenta ajena en determinadas categorías de establecimientos.

33. A continuación, el Gobierno francés señala que la exclusión de las propinas de la base imponible del IVA no constituye una norma que modifica el artículo 266-I A del code général des impôts, sino una simple medida de tolerancia administrativa que las empresas son libres de aplicar o no.

34. Por último, el Gobierno francés alega que el carácter muy limitado de la exención del IVA concedida debería llevar consigo la aplicación de un principio *de minimis*.

35. En primer lugar, procede recordar a este respecto que, según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible del IVA está constituida, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, «por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero». Además, según reiterada jurisprudencia, recordada en la sentencia de 16 de octubre de 1997, [4] en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por ellas, contraprestación que constituye el valor subjetivo, es decir, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos.

36. Pues bien, la cantidad total que figura en la factura presentada al cliente constituye, sin ninguna duda y en su integridad, la contraprestación del servicio prestado por el restaurador.

4 — Sentencia Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 13.

37. Dicha contraprestación, a diferencia de lo que ha sucedido en algunos asuntos de los que ha conocido el Tribunal de Justicia, no plantea ningún problema en cuanto a la determinación de su importe exacto, puesto que, por definición, se expresa en dinero.

38. Por otra parte, carece totalmente de pertinencia el hecho de que se haya efectuado un desglose de la factura en diferentes elementos cuya suma constituye la prestación realizada.

39. Actualmente, en Francia está prohibido facturar por separado el cubierto, pero en otros Estados miembros el cubierto aparece de modo sistemático por separado en las facturas de los restaurantes. ¿Cabe imaginar que, en tales Estados miembros, se considerara que la base imponible de la prestación del restaurador no incluye la cantidad facturada en concepto de cubierto?

40. Lo que adquiere el cliente de un restaurante es una prestación global, en la que están comprendidos tanto los alimentos que va a degustar como la puesta a disposición de una mesa, así como de los utensilios indispensables para la degustación y el servicio de mesa, y la cantidad que paga es la contraprestación global de dicha prestación global. Comprar un plato cocinado en una tienda es adquirir una mercancía, en cambio comer en un restaurante es adquirir un servicio que incluye el suministro de una mercancía, pero que comprende también toda una serie de elementos indisociables.

41. Si se considera que el «recargo de servicio» que figura en la factura de un restaurante no debe estar sujeto al IVA, de conformidad con la definición de la base imponible adoptada en la Sexta Directiva, no veo qué podría oponerse a que el propietario de un taller de reparaciones que factura por separado, según lo habitual, el coste de las piezas de repuesto y el coste de la mano de obra reclamara, al cobrar el importe de la factura de una revisión de un vehículo, el derecho a no sujetar al IVA si no toda la partida correspondiente a la mano de obra, al menos una parte de ella, que él determinaría y que correspondería a la intervención del empleado que ha atendido al cliente para saber qué trabajos deseaba realizar y le ha devuelto el automóvil una vez realizadas las operaciones de revisión.

42. Podría multiplicar los ejemplos hasta el infinito, pero no es necesario, ya que es evidente que el tenor del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva exige que se considere que todos los elementos facturados al cliente por un prestador de servicios constituyen la contraprestación exacta de la prestación que ha recibido.

43. Asimismo, como hemos visto, la Comisión formula una serie de alegaciones que pretenden demostrar que la práctica de la administración fiscal francesa vulnera el

principio de neutralidad fiscal y falsea la competencia.

44. Estoy de acuerdo con la Comisión en estimar que la práctica impugnada infringe el principio de neutralidad fiscal que, según la sentencia de 7 de septiembre de 1999, [5] «se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA».

45. En efecto, a dos restauradores que ofrecen exactamente la misma prestación por un precio total idéntico, si bien uno de ellos indica en la factura que cobra un recargo de servicio mientras que el otro no lo hace constar, aunque incluye el importe correspondiente en el precio facturado, se les podrían reclamar, de conformidad con la Instrucción administrativa de 1976, cantidades diferentes en concepto de IVA, puesto que la base imponible, sobre la que se determina la cuota del impuesto, será diferente en uno y otro caso, pese a que tanto la prestación como su contraprestación han sido exactamente iguales.

46. De la diferencia respecto de la carga fiscal se derivará una diferencia en beneficio obtenido por la operación, de modo que se habrá menoscabado el principio de neutralidad fiscal y se habrá falseado la competencia.

5 — Sentencia Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 20.

47. Procede examinar ahora la pertinencia de los motivos de defensa invocados por el Gobierno francés. Éste sostiene que no cabe afirmar que un establecimiento que cumple los cuatro requisitos indicados en la Instrucción administrativa de 1976 ejerce su actividad en condiciones idénticas a las que rigen el funcionamiento de un establecimiento que no cumple dichos requisitos y que, por tanto, no puede deducir de su base imponible los recargos de servicio.

48. Por ello, el Gobierno francés se opone a la calificación de dichos requisitos como arbitrarios efectuada en el recurso de la Comisión. En efecto, esta expresión ha podido molestar a las autoridades francesas y habría sido mejor sustituirla, como admite además la Comisión en su escrito de réplica, por «carentes de pertinencia». Sin embargo, en mi opinión, la crítica de la Comisión destaca acertadamente, en el fondo, el hecho de que la devolución final de las cantidades percibidas en concepto de recargos de servicio y la forma en que se realiza carecen totalmente de relevancia respecto a la cuestión de determinar si tales cantidades deben estar comprendidas en la base imponible.

49. Lo importante es determinar el importe de las cantidades, valores, bienes o servicios recibidos o que va a recibir el prestador de servicios como contraprestación del servicio realizado. El destino de dichas cantidades es totalmente indiferente. Cabe recordar que lo que constituye la base imponible no es el beneficio del prestador de servicios, sino su volumen de negocios. Por ello, la cuestión relativa a qué sucede realmente con las cantidades que figuran en la factura en concepto de recargos de servicio carece

de pertinencia para determinar la base imponible, por supuesto siempre que no exista una disposición de la Sexta Directiva en la que se prevea lo contrario. Pues bien, en el presente asunto nadie ha invocado una disposición de este tipo que deba tenerse en consideración.

50. El modo en que el prestador de servicios garantiza la retribución del personal que emplea para ofrecer la prestación que proporciona es totalmente indiferente para la fijación de la base imponible. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, ésta debe equivaler al valor subjetivo de la contraprestación obtenida del cliente por el prestador. En su determinación no interviene, de ningún modo, el coste del servicio para el prestador y mucho menos la estructura de dicho coste.

51. Un ejemplo muy concreto, sacado una vez más del sector de la restauración, ayudará a comprender mejor por qué motivo el principio de neutralidad fiscal, en torno al cual está construido el régimen comunitario de IVA, no puede, en modo alguno, admitir la práctica francesa que examino.

52. Supongamos que un restaurador explota su fondo de comercio con un único trabajador por cuenta ajena. Si el propietario se ocupa del servicio de las mesas, mientras que el trabajador atiende la cocina, la Instrucción administrativa de 1976 no permite ninguna posibilidad de deducción. Desde luego, el restaurador puede desglosar las facturas e indicar por separado un recargo de servicio. Sin embargo, no puede deducirlo de la base imponible, puesto que, si al final del día se queda con los importes facturados en concepto de recargos de servicio, no hay entrega al personal que trabaja para él. Si, por el contrario, entrega el dinero al trabajador, seguirá sin poder deducirlo, puesto que el beneficiario no tenía contacto directo con la clientela.

53. En cambio, si es el propietario el que trabaja en la cocina y el empleado el que se ocupa del servicio en el comedor, los importes facturados en concepto de recargos de servicio podrán ser deducidos de la base imponible, por supuesto siempre que concurran los cuatro requisitos.

54. Admitir el punto de vista del Gobierno francés llevaría a aceptar que la organización interna de la empresa puede afectar a la cuota del IVA adeudada, que es precisamente lo que pretenden evitar el sistema comunitario del IVA y el principio de neutralidad fiscal en el que se basa.

55. Por último, procede señalar, a título casi anecdótico y siempre en relación con los mencionados requisitos, respecto a los cuales el Gobierno francés sostiene que abogan por la admisibilidad de su práctica, que, en el anexo 1 de su escrito de contestación, titulado «Normas del IVA aplicables a las propinas en función de las diferentes modalidades de cobro del servicio», el Gobierno francés revela que se aplica un sistema específico cuando en la factura presentada al cliente se indica «servicio no incluido». En ese caso, el pago

del servicio se deja a discreción de la clientela, que puede, de hecho, no dejar ninguna propina. Cuando lo hace, el importe del servicio es percibido por los empleados directamente. Por tanto, se puede repartir entre los empleados, según la modalidad denominada «bote», conforme a la cual las propinas se centralizan en un representante del personal, que las reparte después entre las personas interesadas, o se puede atribuir según la fórmula denominada «en el bolsillo», en la que cada empleado conserva las propinas que ha cobrado. En todos los supuestos, la administración fiscal incluye en la base imponible, sin ninguna excepción, tal como precisa el Gobierno francés, un «ingreso reconstituido» que corresponde al importe del servicio percibido por los empleados.

56. A mi juicio, ello echa por tierra la postura francesa, que se basa precisamente en el hecho de que, debido a que el prestador de servicios no conserva las propinas, sino que las entrega íntegramente al personal, puede, en algunos casos, no incluir los recargos de servicio en la base imponible sobre la cual se calculará el IVA adeudado. Además, este régimen resulta paradójico, ya que más bien cabría esperar que el Gobierno francés se basara en el carácter aleatorio de las cantidades percibidas por los empleados en tales condiciones para excluirlas pura y simplemente de la base imponible, remitiéndose a la sentencia Tolsma, antes citada. Afortunadamente, no me corresponde dilucidar el misterio que constituye la presentación de este anexo.

57. Por lo demás, el Gobierno francés se limita a señalar que, cuando se creó, la práctica perpetuada mediante la Instrucción administrativa de 1976 estaba perfectamente justificada. En efecto, según el Gobierno francés, esta práctica constituyó una garantía para el personal empleado en algunos sectores, que obtenía de las propinas, si no toda, al menos la mayor parte de su retribución, que se habría reducido bruscamente si el empresario sólo hubiera redistribuido los recargos de servicio después de haber deducido las cantidades que se habrían tenido que pagar en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, por contabilizarse en los ingresos globales del establecimiento.

58. El Gobierno francés añade que la protección del personal era y sigue siendo actualmente esencial en algunos sectores de actividad y la Comisión se ha equivocado gravemente al sostener, en su escrito de réplica, que el objeto de la Instrucción administrativa era la situación competitiva de los establecimientos que redistribuyen la totalidad de los recargos de servicio percibidos.

59. Admito de buen grado que el Gobierno francés está en mejores condiciones que la Comisión para aclararnos los objetivos perseguidos por el legislador francés antes de la Segunda Guerra Mundial. Pero no es ese el problema. En 1923, las autoridades francesas tenían libertad para prever todas las exenciones que consideraran convenientes en el sistema del impuesto sobre el volumen de negocios vigente en el sistema fiscal francés, al igual que hoy gozan todavía de libertad para adoptar medidas de protección de determinadas categorías

de trabajadores por cuenta ajena que no disponen de una retribución fija.

60. La cuestión que hoy se plantea es si el fin justifica los medios, es decir, si un Estado miembro puede no respetar la Sexta Directiva con el pretexto de que tienen buenas razones para ello. Y la respuesta a esta cuestión sólo puede ser negativa. De no ser así, dejarían de estar garantizadas tanto la primacía como la aplicación uniforme del Derecho comunitario.

61. La República Francesa tiene perfecto derecho para perpetuar la práctica de los recargos de servicio y asegurar a determinados trabajadores por cuenta ajena una participación en el volumen de negocios realizado por el empresario, imponiendo el pago íntegro al personal de los recargos de servicio percibidos, siempre y cuando, y sólo en este caso, al hacerlo no permite que los establecimientos de que se trata se acojan a un régimen de desgravación del IVA prohibido por la Sexta Directiva.

62. Esta Directiva no se propone, en modo alguno, oponerse a una política social protectora. Únicamente prohíbe que dicha política se persiga con ayuda de determinados medios. Desde luego, se trata de una restricción, pero ésta es inherente a la existencia de un régimen comunitario de IVA, que, como señala muy acertadamente la Comisión en su escrito de requerimiento, sirve también de soporte al mecanismo de los recursos propios de la Unión Europea.

63. Queda todavía otro punto sobre el que divergen los análisis de la Comisión y del Gobierno francés. Se trata de las consecuencias que ha podido producir, en lo que respecta a la práctica criticada por la Comisión, la evolución de la normativa francesa en materia de información a los consumidores sobre los precios.

64. La Comisión pretende ver en una circular de 1988, relativa a la indicación de los precios «servicio incluido», el reconocimiento de que el servicio forma parte integrante del precio pagado por el destinatario del servicio, mientras que el Gobierno francés pone de relieve que la obligación de indicar los precios «servicio incluido» dista de ser tan generalizada como sostiene la Comisión. Pero incluso respecto de este punto, la controversia no me parece pertinente.

65. Lo que critica la Comisión es que la Instrucción administrativa de 1976 prevé un método de cálculo de la base imponible incompatible con las normas de la Sexta Directiva y el Gobierno francés no niega que dicho método es aplicado efectivamente por un determinado número de prestadores de servicios.

66. Para saber si existe un incumplimiento, poco importa que dichos prestadores de servicios sean o no numerosos. Carece asimismo de interés la cuestión de si las

autoridades francesas, al vigilar estrictamente el cumplimiento de los cuatro requisitos establecidos en la Instrucción administrativa de 1976, consiguen limitar el número de establecimientos que pueden aprovecharse de la brecha que ellas mismas han abierto en el sistema de cálculo y recaudación del IVA.

67. En efecto, aunque prevé toda una serie de exenciones, el sistema comunitario del IVA no reconoce ningún principio *de minimis,* que permitiría crear otras, que es lo que ha pretendido hacer la República Francesa. Por tanto, en mi opinión, el incumplimiento ha quedado claramente demostrado.

Conclusión

68. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que:

— Declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, apartado 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), 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 autorizar en determinadas circunstancias que los «recargos de servicio» exigidos por determinados sujetos pasivos queden excluidos de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido.

— Condene en costas a la República Francesa.