CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. L.A. GEELHOED

presentadas el 22 de febrero de 2001 [1]

1. En ambos asuntos la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartados 2 y 6, 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, «Directiva»). En el asunto C-345/99 el Reino Unido interviene en apoyo de la República Francesa.

2. He decidido tratar ambos asuntos en unas solas conclusiones, a pesar de que el Tribunal de Justicia no los ha acumulado. He tomado esta decisión porque abordarlas en unas solas conclusiones puede llevar a comprender mejor la problemática central sobre la que versan ambos asuntos, a saber, la interpretación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva. Soy consciente de que si bien los dos asuntos guardan relación desde el punto de vista de su contenido, sin embargo no son idénticos.

3. En el asunto C-345/99 el recurso de la Comisión se refiere a los siguientes hechos. La República Francesa introdujo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido para vehículos destinados a fines de formación (formación de conductores, pilotos, etc.), lo cual, en sí mismo, es compatible con la finalidad y el contenido de la Directiva. Sin embargo, la República Francesa vincula el derecho a deducción al requisito de que dichos vehículos no se utilicen para ningún otro fin profesional. Se discute la licitud de la exigencia de tal requisito cuando se introdujo el derecho a deducción.

4. En el asunto C-40/00 el recurso de la Comisión se refiere a los siguientes hechos. A partir del 1 de enero de 1998, la República Francesa introdujo nuevamente un sistema en el que se excluye de la deducción del impuesto sobre el valor añadido el gasóleo utilizado como carburante de vehículos. Una exclusión similar ya existió en Francia con anterioridad, al entrar en vigor la Directiva en 1979. Dicha regulación siguió en vigor hasta el 30 de junio de 1982, inclusive. No obstante, el 1 de julio de 1982 se introdujo una deducción parcial. Dicha deducción parcial se suprimió a partir del 1 de enero de 1998.

1 — Lengua original: neerlandés.
2 — DO L 145; EE 09/01, p. 54.

Se discute si la República Francesa está facultada para volver a instaurar una excepción a la Directiva, excepción, que ya no se utiliza plenamente.

Marco jurídico comunitario

5. Dentro de un sistema armonizado en materia del impuesto sobre el volumen de negocios en el que se introduce un impuesto sobre el valor añadido, la Directiva tiene por objeto, en particular, armonizar el régimen de deducciones en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación. [3]

6. A este respecto, el artículo 17, apartado 2, de la Directiva establece lo siguiente:

«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;

b) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

c) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.»

7. En este asunto también es relevante el apartado 6 del artículo 17 de la Directiva, que establece lo siguiente:

«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

3 — Véanse los considerandos de la Directiva.

podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

8. Hasta la fecha no se han adoptado disposiciones de Derecho comunitario en el sentido del artículo 17, apartado 6, y ello a pesar de que el plazo señalado en dicho apartado ya expiró hace mucho tiempo. [4]

9. También mencionaré el artículo 27 de la Directiva, que introduce una posibilidad de inaplicación del sistema del IVA. El apartado 1 establece:

«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.»

4 — En virtud del artículo 12 de la Directiva, ésta entró en vigor en los Estados miembros, a más tardar, el 1 de enero de 1979.

Los litigios

Asunto C-345/99

10. En el momento de la entrada en vigor de la Directiva el 1 de enero de 1979, la legislación francesa establecía que todos los vehículos de pasajeros, con excepción de los vehículos destinados al transporte público de viajeros, quedaban excluidos de la deducción del impuesto sobre el valor añadido. A partir del 1 de enero de 1993, la legislación tributaria francesa (artículo 273 *septies* A, del code général des impôts) permite un derecho a deducción respecto de los medios de transporte destinados a fines de formación (formación de conductores, pilotos, etc.), siempre que dichos vehículos no se utilicen para ningún otro fin profesional.

11. Mediante escrito de 18 de junio de 1998, la Comisión requirió a la República Francesa, por estimar que la introducción del requisito de «uso exclusivo» no es compatible con el artículo 17 de la Directiva. En su respuesta de 13 de octubre de 1998 al escrito de requerimiento, el Gobierno francés sostuvo que un Estado miembro que limita el alcance de una exclusión actúa de conformidad con el artículo 17, apartado 6, de la Directiva, pues establece en qué supuestos ya no se aplica la exclusión. A ello siguió, el 10 de marzo de 1999, un dictamen motivado de

la Comisión, tras lo cual el Gobierno francés confirmó su punto de vista mediante escrito de 1 de junio de 1999.

Asunto C-40/00

12. Desde el 1 de enero de 1998, la legislación tributaria francesa (artículo 298, 4-1°, del code général des impôts) establece que no es deducible el IVA que grava la compra, la importación, las adquisiciones intracomunitarias, las entregas y servicios de gasóleo utilizado como carburante (etc.). Con anterioridad al 1 de enero de 1998 en Francia se aplicaba lo siguiente. En el momento de la entrada en vigor de la Directiva (el 1 de enero de 1979) la deducción por el gasóleo utilizado como carburante también estaba completamente excluida. No obstante, el 1 de julio de 1982 se introdujo una deducción parcial. La deducción parcial se incrementó del 10 % en 1982 al 80 % en 1991 y se encontró desde entonces a un nivel del 50 % del IVA. Dicha deducción parcial se suprimió a partir del 1 de enero de 1998.

13. Mediante escrito de 24 de julio de 1998, la Comisión requirió a la República Francesa, por estimar que la reintroducción de una «exclusión completa» no es compatible con el artículo 17 de la Directiva. En su respuesta de 30 de octubre de 1998 al escrito de requerimiento, el Gobierno francés sostuvo que tiene libertad para modificar la normativa relativa a la deducción, siempre que no exceda los límites de la situación existente en su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva. A ello siguió, el 19 de julio de 1999, un dictamen motivado de la Comisión, tras lo cual el Gobierno francés confirmó su punto de vista mediante escrito de 10 de diciembre de 1999.

Imputaciones formuladas por la Comisión

Sobre la interpretación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo

14. En primer lugar, la Comisión señala que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, es una disposición que establece una excepción a la norma de principio, que debe interpretarse en sentido restrictivo. Dicha disposición sólo permite a los Estados miembros mantener las exclusiones en materia de deducción del IVA ya existentes en su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva. En este contexto, la Comisión recuerda que con arreglo a jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia la deducción es un elemento fundamental del sistema del IVA y que las limitaciones de dicho derecho a deducción sólo son posibles en los supuestos previstos expresamente por la Directiva. [5] El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, no concede a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta

5 — La Comisión invoca, entre otras, las sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795).

para introducir y modificar, siguiendo su propios criterios, un régimen nacional distinto.

15. En ambos asuntos la Comisión alega que la República Francesa se ha desviado del ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 6, al introducir un derecho a deducción parcial, o en su caso una deducción condicionada, agotando de este modo su derecho a hacer uso plenamente de la disposición que establece una excepción. El artículo 17, apartado 6, carece ya de relevancia y la normativa francesa debe considerarse a la luz del apartado 2 del artículo 17. En el asunto C-40/00, el artículo 17, apartado 6, dejó de ser aplicable ya en 1982 en la primera introducción del derecho a deducción parcial.

16. La Comisión considera el régimen del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, como una obligación de «standstill», [6] a la espera de un régimen comunitario. En el asunto C-345/99, la Comisión alega que se trata de una obligación de «standstill», y no de una cláusula para el desarme progresivo de los Estados miembros. [7] Dicha obligación debe impedir medidas unilaterales de los Estados miembros, que puedan desencadenar medidas similares de otros Estados miembros, con lo cual se amplíen las distorsiones de competencia y se dificulte la adopción de medidas comunitarias de armonización. Además, ello pondría en peligro la armonización ya lograda.

17. La Comisión invoca la jurisprudencia relativa al artículo 28, apartado 3, letra b), que autoriza a los Estados miembros a mantener exenciones durante un período transitorio. La Comisión alega que la sentencia de 29 de abril de 1999, Norbury Developments [8] no es aplicable al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. En dicha sentencia el Tribunal de Justicia también permite a un Estado miembro, facultado para mantener en su totalidad una exención a la sujeción al IVA, limitar dicha exención. En opinión de la Comisión, sin embargo, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, se distingue esencialmente del artículo 28, dado que —a diferencia del artículo 28— el primero no contiene ningún objetivo claramente definido, con arreglo al cual corresponde al Consejo regular la exclusión de la deducción.

Otras imputaciones en el asunto C-345/99

18. Al partir de que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, no es aplicable al caso de autos, la Comisión examina a la luz de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, el derecho a deducción limitado introducido por la República Francesa.

6 — En este contexto, la Comisión se remite a la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia (C-43/96, Rec. p. I-3903).

7 — La Comisión emplea esta metáfora en lugar de la variante —no deseada por ella— por la que se limita gradualmente el margen de los Estados miembros.

8 — Asunto C-136/79, Rec. p. I-2491.

19. La Comisión se opone a la exigencia de un requisito para ejercitar el derecho a deducción. Alega que establecer dicho requisito con base en criterios puramente nacionales, vacía de contenido la esencia del derecho a deducción. Sólo el legislador comunitario está facultado para modificar el derecho a deducción. Además, la condición aquí establecida, a saber, el destino exclusivo del vehículo a la formación, es desconocida y no está prevista en la Directiva.

20. La Comisión opina que el artículo 17, apartado 2, no prevé ni permite una distinción entre distintas clases de usos. Cita la sentencia Lennartz, [9] en la que se reconoce el derecho a deducción aun cuando un bien o servicio tan sólo se utilice muy parcialmente para una finalidad profesional.

21. La Comisión señala que la República Francesa habría podido alcanzar el mismo resultado sin infringir la Directiva, si hubiese solicitado una excepción con base en el artículo 27 de la Directiva. También otras disposiciones, como el sistema de prorrateo del artículo 19 de la Directiva, ofrecen protección contra el abuso de la posibilidad de deducir. Dicha protección era un argumento importante de la República Francesa para vincular un requisito al derecho a deducción.

9 — Citada en la nota 5.

Otras imputaciones en el asunto C-40/00

22. Las causas de justificación de la medida francesa, mediante la cual se excluye la deducción del IVA, se encuentran en la protección del medio ambiente (disminución de la contaminación atmosférica). En opinión de la Comisión, la protección del medio ambiente no puede constituir por sí misma una justificación para infringir la Directiva, puesto que los Estados miembros pueden adoptar otras medidas que sí sean conformes con el Derecho comunitario. Además, la Comisión se pregunta si la medida —por su alcance limitado— puede ser efectiva para la protección del medio ambiente.

23. Una última alegación de la Comisión guarda relación con las anteriores modificaciones del derecho a deducción del IVA en la legislación francesa. A diferencia de lo que sostiene el Gobierno francés, la Comisión nunca fue formalmente informada acerca de modificaciones de la ley francesa. En este contexto, la Comisión se remite a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual la Comisión es libre de determinar el momento en el que requiere a un Estado miembro. En las circunstancias del caso, la supuesta omisión de la Comisión nunca puede crear una confianza legítima del Gobierno francés acerca de la conformidad de su comportamiento con el Derecho comunitario. [10]

10 — La Comisión invoca, en particular, la sentencia de 1 de junio de 1994, Comisión/Alemania (C-317/92, Rec. p. I-2039).

La defensa de la República Francesa

Sobre la interpretación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo

24. El Gobierno francés estima errónea la interpretación, en su opinión excesivamente restrictiva, que la Comisión hace del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. Dicho Gobierno parte, por el contrario, de una interpretación amplia. En apoyo de su tesis se remite, en particular, a la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros. [11] En esencia, el Gobierno francés alega que la única finalidad del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, consiste en prohibir que los Estados miembros introduzcan exclusiones que no existían en su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Directiva. Ello implica que los Estados miembros pueden modificar su legislación nacional en lo referente a la exclusión del derecho a deducción, siempre que las modificaciones no excedan del marco delimitado por la finalidad antes mencionada.

25. En el asunto C-40/00, el Gobierno francés cuestiona la lógica del análisis de la Comisión, pues permitió la introducción —en 1982— de un derecho a deducción parcial. En su opinión, según el razonamiento de la Comisión tan sólo es posible un derecho a deducción total, pues sólo entonces no se trata de la introducción de medidas de excepción que ya existían en el momento de la entrada en vigor de la Directiva.

26. No se comparte la preocupación de la Comisión de que la introducción de medidas nacionales, como las que aquí son objeto del litigio, dé lugar a medidas unilaterales por parte de otros Estados miembros o ponga incluso en peligro el nivel de armonización existente. En la sentencia Lennartz, [12] el Tribunal de Justicia declaró que sólo se permiten excepciones al sistema en la legislación nacional en los casos previstos por la Directiva.

27. A diferencia de la Comisión, la República Francesa opina (en su escrito de contestación en el asunto C-345/99) que la jurisprudencia relativa al artículo 28, apartado 3, letra b), es decir, la sentencia Norbury Developments, [13] debe aplicarse al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. Debe haber una alternativa para los Estados miembros entre el mantenimiento de una excepción y su supresión completa. El razonamiento de la Comisión, de que no existe tal alternativa, puede tener la consecuencia indeseada de que los Estados miembros mantengan en su totalidad una excepción, lo cual produce efectos negati-

11 — Asunto C-305/97, Rec. p. I-6671.

12 — Citada en la nota 5.

13 — Citada en la nota 8.

vos respecto de la neutralidad y la armonización del sistema del IVA.

Otros aspectos del asunto C-345/99

28. Una de las alegaciones principales del Gobierno francés en este asunto es que la medida de 1993 no crea un nuevo régimen de exclusión del derecho a deducción del IVA, sino que sólo contiene en una modificación de una exclusión existente en el ámbito del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. La finalidad perseguida es la modificación y liberalización de la exclusión del derecho a deducción. No se trata de la introducción de un principio de deducción.

29. El Gobierno francés aborda detalladamente el contenido y el alcance de la exclusión del derecho a deducción en su legislación nacional. La exclusión se basa en dos criterios, a saber, el carácter intrínseco de los vehículos y el destino. El uso de vehículos para fines de formación sólo puede dar lugar a que se pueda disfrutar de una excepción a la exclusión del derecho a deducción. Los criterios con arreglo a los cuales se puede hacer uso de la excepción se modificaron en 1993 sin que ello diese lugar a una modificación del ámbito de aplicación de la exclusión del derecho a deducción del IVA.

30. Las manifestaciones del Gobierno francés respecto de la aplicabilidad del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, tienen como consecuencia que no necesita comentar la posibilidad mencionada por la Comisión de solicitar una excepción con base en el artículo 27 de la Directiva: El Gobierno francés tampoco aborda los métodos mencionados por la Comisión de tener en cuenta las formas de utilización profesional como, por ejemplo, el destino a una finalidad de formación.

31. La República Francesa señala que ya en 1990 la Comisión inició un procedimiento administrativo previo que archivó en 1994. Posteriormente, en 1998, la Comisión volvió a iniciar el procedimiento, por los mismos motivos.

32. En este asunto el Reino Unido interviene en apoyo de la República Francesa. El Reino Unido señala también que en el asunto Norbury Developments, [14] la Comisión adoptó, en un aspecto importante, un punto de vista distinto del que adopta en el caso de autos. La interpretación de la Comisión —¡respecto de la aplicación del artículo 28 de la Directiva!— equivale a lo siguiente. Quien puede lo más (que un Estado miembro exima totalmente una determinada operación), puede lo menos (eximir parcialmente dicha operación).

14 — Citada en la nota 8. El punto de vista del representante de la Comisión en la vista se reproduce en el punto 18 de las conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly.

Otros aspectos del asunto C-40/00

33. El Gobierno francés subraya que mediante la exclusión del derecho a deducción dél IVA se persigue una finalidad medioambiental. Con ello se contribuye a una finalidad a la que se atribuye un gran valor en el ordenamiento jurídico comunitario. El Gobierno francés se sorprende de las cuestiones de la Comisión sobre la efectividad de la medida. Naturalmente, una medida como ésta nunca puede ofrecer una solución a problemas medioambientales relacionados con la calidad del aire. Forma parte de una serie de medidas fiscales que deben dar lugar a la adquisición y a la utilización de vehículos menos contaminantes.

34. Finalmente, el Gobierno francés niega no haber informado a la Comisión acerca de adaptaciones anteriores de la legislación. Acompaña, a este respecto, la correspondencia de los años 1990, 1991 y 1992. Señala que la medida de 1991, respecto de la cual dice haber informado a la Comisión mediante escrito de 6 de noviembre de 1992, no dio lugar a observaciones por parte de la Comisión. Con dicha medida se redujo del 80 % al 50 % el porcentaje de deducción permitido.

Jurisprudencia relativa al artículo 17 de la Directiva

35. En los presentes litigios es central la interpretación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva. Dicha interpretación está determinada en buena medida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 17 de la Directiva, así como por una sentencia que versaba sobre el artículo 28 de la Directiva.

36. El artículo 17 de la Directiva, que regula el derecho a deducción del IVA, ha dado lugar a numerosa jurisprudencia. En su reciente sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, [15] el Tribunal de Justicia vuelve a describir la naturaleza del derecho a deducción en el sistema comunitario del IVA. Según el Tribunal de Justicia, es un «principio fundamental» inherente al sistema del IVA que el IVA se aplica previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores. [16] El Tribunal de Justicia señala que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción forma parte integrante del mecanismo del IVA y que sólo puede limitarse en los casos previstos expresamente por la Directiva. Además, toda limitación del derecho a la deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de la misma manera en todos los Estados miembros.

37. En sus conclusiones en el asunto Ampafrance y Sanofi, el Abogado General

15 — Asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013.

16 — Véase el apartado 34 de la sentencia. El Tribunal de Justicia se remite a su sentencia de 6 de julio de 1995, BP-Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartados 16 y 18.

Sr. Cosmas [17] se refiere de modo más general a la naturaleza del artículo 17 de la Directiva. Recuerda que el derecho a deducción del IVA constituye uno de los pilares del edificio fiscal comunitario, ya que guarda relación directa con los principios fundamentales de la neutralidad del impuesto [18] y de la igualdad de trato fiscal. En su sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, [19] el Tribunal de Justicia menciona en este contexto la garantía de la «perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal» de todas las actividades económicas. También el Abogado General Sr. Cosmas señala en las conclusiones citadas que sólo se permiten excepciones a dicho derecho a deducción en los casos en los que la Directiva prevé expresamente la posibilidad.

38. Lo dispuesto en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, debe considerarse como una posibilidad para los Estados miembros de establecer una excepción al derecho de deducción del IVA. A continuación, surge la cuestión de en qué modo debe interpretarse dicha posibilidad de establecer una excepción. El Tribunal de Justicia se ha ocupado de esta cuestión en un par de asuntos. Reproduciré aquí ambos asuntos brevemente.

39. En su sentencia Comisión/Francia, [20] el Tribunal de Justicia dio la razón a la República Francesa en un asunto en el que se mantienen disposiciones legales nacionales con arreglo a las cuales se excluye la deducción del IVA para vehículos que constituyen el instrumento de la actividad del sujeto pasivo. Con ello el Tribunal de Justicia hizo una interpretación amplia de la excepción del artículo 17, apartado 6, al determinar que la autorización de la segunda frase no se limita a gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional. El Tribunal de Justicia se basa, en particular, en los trabajos preparatorios de la Directiva. Por lo demás, este asunto está relacionado, en buena medida, con la misma materia sobre la que versa el asunto C-345/99, es decir, la deducción respecto de vehículos de motor destinados a ser utilizados por autoescuelas.

40. En la sentencia Royscot y otros, [21] el Tribunal de Justicia llega a una interpretación similar. El Tribunal de Justicia establece que el artículo 17, apartado 6, autoriza a los Estados miembros a mantener exclusiones generales del derecho a deducción del IVA devengado por la compra de vehículos de motor utilizados por el sujeto pasivo para la satisfacción de las necesidades de sus operaciones gravadas. No obstante, la facultad de los Estados miembros no es ilimitada. No se trata de una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción vaciando así de su contenido al régimen establecido por la Directiva. [22]

41. Con base en los dos asuntos aquí reproducidos, el Abogado General Sr. Cos-

17 — Puntos 20 y siguientes de las conclusiones.

18 — En este contexto, el Abogado General Sr. Cosmas se remite a las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655); de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1).

19 — Asunto 50/87, Rec. p. 4797.

20 — Citada en la nota 6.

21 — Citada en la nota 11.

22 — Apartados 26 y 24, respectivamente, de la sentencia.

mas, en sus conclusiones ya citadas, llega al resultado de que el Tribunal de Justicia deja a los Estados miembros un amplio margen de apreciación,[23] que sólo está limitado por el hecho de que el Estado miembro no puede vaciar de contenido el régimen de la Directiva.

42. La sentencia Royscot y otros[24] también es importante por otro motivo. El Tribunal de Justicia aborda el carácter transitorio del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. Esta disposición debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros pueden mantener las exclusiones del derecho a deducción del IVA, aunque el Consejo no haya determinado, antes de expirar el plazo previsto en el párrafo primero, los gastos que no conllevan derecho a deducción del IVA.[25]

43. En resumen, de la jurisprudencia relativa al artículo 17 de la Directiva deduzco lo siguiente: el derecho a deducción es una parte fundamental del sistema del IVA, respecto del cual sólo caben excepciones cuando la Directiva lo prevea expresamente. No obstante, el sistema también implica que cuando los Estados miembros han recibido explícitamente margen, éste no debe considerarse en sentido demasiado limitado. Incumbe al Consejo limitarlo mediante la adopción de las disposiciones de Derecho comunitario previstas en la Directiva.

44. Aparte de la jurisprudencia relativa al artículo 17 de la Directiva, hay otra sentencia que versa sobre la Directiva y que tiene relevancia particular para los casos de autos. En la sentencia Norbury Developments,[26] el Tribunal de Justicia declaró respecto del régimen transitorio del artículo 28, apartado 3, letra b), de la Directiva con arreglo a la cual los Estados miembros pueden eximir del IVA determinadas actividades: «[...] 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 [...]».[27] Una apreciación diferente tendría la siguiente consecuencia indeseada: «En efecto, un Estado miembro podría verse obligado a mantener la totalidad de las exenciones existentes en la fecha de adopción de la Sexta Directiva, aun a pesar de que al mismo tiempo considerase posible, adecuado y deseable implantar de forma progresiva el régimen previsto por ésta en el ámbito considerado.»[28]

23 — Punto 26 de las conclusiones.

24 — Citada en la nota 11.

25 — Esta declaración coincide con jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia, en particular, con su sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, Rec. p. 4081), sobre el antiguo artículo 32 de la Directiva 77/388, que contenía una disposición transitoria respecto de bienes usados, que coincidía con el artículo 17, apartado 6.

26 — Citada en la nota 8.

27 — Apartado 19 de la sentencia.

28 — Apartado 20 de la sentencia.

Apreciación de los litigios

Sobre la interpretación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo

45. Antes de proceder a la apreciación propiamente dicha de los litigios, me referiré —en aras de la buena comprensión del asunto— a varios aspectos sobre los cuales las partes están de acuerdo y con los que, en mi opinión, los litigios no tienen relación ninguna.

46. Esto atañe en primer lugar al hecho de que el alcance de la facultad nacional de hacer uso del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, está limitado por el establecimiento de disposiciones nacionales que limitan la deducción del IVA, hasta el importe máximo admitido por las disposiciones que existían en el Estado miembro de que se trate en el momento de la entrada en vigor de la Directiva.

47. Además, de la naturaleza de la Directiva se deduce que las posibilidades de establecer una excepción a la deducción del IVA tienen carácter exhaustivo. En la sentencia Lennartz, [29] el Tribunal de Justicia declaró que el derecho a deducción «debe poder ejercerse [...] para la totalidad del IVA que haya gravado las operaciones [...] Dado que tales limitaciones del derecho a deducción deben aplicarse de manera idéntica en todos los Estados miembros, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva.» [30]

48. Finalmente, me referiré en este contexto a las limitaciones del litigio a la situación existente en la actualidad, en la que el Consejo se ha abstenido de establecer las disposiciones de Derecho comunitario previstas en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero. A mayor abundamiento, señalaré en este contexto que según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia [31] la autorización concedida a los Estados miembros de mantener su legislación existente relativa a la exclusión del derecho a deducción se mantiene hasta que el Consejo adopte las disposiciones a las que se refiere dicho artículo, y ello a pesar de que el plazo señalado en el artículo 17, apartado 6, para la adopción de las disposiciones señaladas ya expiró hace mucho tiempo.

49. Paso ahora a la apreciación de los litigios en sí mismos, en los que, en mi opinión, se trata esencialmente de determinar qué margen de maniobra concede el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, a los Estados miembros.

50. Comparto el punto de vista de la Comisión de que el artículo 17, apar-

29 — Citada en la nota 5.

30 — Apartado 27 de la sentencia.

31 — Confirmada recientemente en el asunto Royscot y otros, antes citado; véase en particular, el punto 24 de estas conclusiones.

tado 6, párrafo segundo, de la Directiva es una disposición que debe interpretarse en sentido restrictivo. Constituye una excepción a la finalidad perseguida por la Directiva de crear un sistema armonizado de impuestos sobre el volumen de negocios, mediante la introducción de un impuesto sobre el valor añadido. En cuanto parte que es de dicho sistema, la Directiva también tiene por objeto armonizar el régimen de deducciones. También de la sentencia Lennartz, [32] varias veces citada, deduzco una interpretación restrictiva del derecho a deducción, puesto que este derecho debe poder ejercitarse en todas las operaciones a las que se aplica el IVA, salvo algunas excepciones expresamente previstas.

51. Ello no excluye que un Estado miembro que haga uso de una excepción expresamente prevista en la Directiva tenga un amplio margen de apreciación. Dicho margen de apreciación tan sólo se ve limitado por lo declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Royscot y otros: [33] hacer uso de dicha competencia no puede vaciar de contenido el régimen de la Directiva. [34]

52. En estos litigios se trata, en primer lugar, de la cuestión de si las medidas francesas se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. Tan sólo después de determinar que la medida se encuentra dentro del ámbito de aplicación, puede abordarse la cuestión de si se ha rebasado el margen de apreciación.

53. En mi opinión, el ámbito de aplicación se ve limitado de dos modos. En primer lugar, la competencia de los Estados miembros para mantener excepciones con base en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, se limita a la situación, presuntamente temporal, en la que el Consejo todavía no ha adoptado medidas comunitarias. La Directiva parte de que tales disposiciones deben adoptarse en el plazo de cuatro años a partir de la entrada en vigor de la Directiva. En segundo lugar, la Directiva habla del mantenimiento de las normas nacionales ya existentes en el momento de la entrada en vigor de la Directiva en los Estados miembros.

54. Considerado en su conjunto, ello me lleva a la siguiente apreciación de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva. Esta disposición constituye un régimen transitorio temporal, necesario porque en el momento de la adopción de la Directiva aún no era posible alcanzar plenamente el objetivo perseguido por la Directiva. Ello puede atribuirse a que en aquel momento los Estados miembros aún no estaban dispuestos —para lo cual, por lo demás, puede haber buenas razones— a sustituir completamente las disposiciones existentes por un régimen armonizado. La temporalidad del régimen transitorio se subraya por

32 — Citada en la nota 5.
33 — Citada en la nota 11.
34 — Véase también el punto 40 de estas conclusiones.

el plazo de cuatro años señalado en el párrafo primero del artículo 17, apartado 6. En nada afecta a lo anterior el hecho de que, como resultó después, el plazo —claramente— no se ha cumplido y que, por tanto, en este punto aún no parecer ser posible alcanzar plenamente la finalidad perseguida por la Directiva.

55. Esencialmente, los litigios versan sobre el significado que debe atribuirse al carácter temporal, en el presente caso, el carácter transitorio, de la excepción del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. ¿Se trata, en primer lugar, de una cláusula de «standstill», o se trata más bien de una disposición derogatoria normal que produce efectos distintos para los distintos Estados miembros, dependiendo de la legislación nacional existente el 1 de enero de 1979?

56. A este respecto, entiendo los puntos de vista de las partes del siguiente modo. La Comisión considera central el carácter de «standstill». La disposición permite mantener todavía durante cierto tiempo normas nacionales discrepantes ya existentes en el momento de la entrada en vigor. En cambio, el Gobierno francés parte de la naturaleza de una disposición derogatoria. La disposición congela la situación existente el 1 de enero de 1979. La situación existente en ese momento determina el margen discrecional de los Estados miembros. Tan sólo puede limitar ese margen una Decisión del Consejo, de conformidad con el artículo 17, apartado 6.

57. En general, comparto el punto de vista de la Comisión de que lo más importante es el carácter de «standstill» de la disposición. Como ya he señalado antes, dicha disposición era necesaria porque en el momento de la adopción de la Directiva aún no era posible alcanzar plenamente el objetivo perseguido por la Directiva. La sentencia del Tribunal de Justicia Ampafrance y Sanofi, [35] da una apreciación acerca de la finalidad del artículo 17 de la Directiva. En resumen: el derecho a deducción es un principio fundamental del sistema del IVA, que debe aplicarse del mismo modo en todos los Estados miembros.

58. En cuanto un Estado miembro deroga una disposición nacional discrepante —en la que se excluya el derecho a deducción de conformidad con el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo— se alcanza dicho objetivo. En ese momento, la carga fiscal en el ámbito de que se trate es idéntica en los Estados miembros. Por tanto, un Estado miembro no podrá en un momento posterior introducir de nuevo una disposición nacional discrepante, pues con ello se volvería a establecer una desigualdad entre las legislaciones en los Estados miembros, con base en una causa de justificación que ciertamente existió con anterioridad, pero que ya no existe.

59. Añadiré a lo anterior el siguiente argumento. No cabe alegar ningún motivo razonable de por qué, en una situación en la que la legislación en los Estados miembros (entretanto) es idéntica, un Estado miembro podría hacer uso de una excepción a la Directiva y los demás Estados

35 — Citada en la nota 15.

miembros no. En tal supuesto no me parece relevante el hecho de que con anterioridad existiese una discrepancia entre los Estados miembros.

60. Sobre este extremo llego a la siguiente conclusión provisional. En cuanto un Estado miembro ha derogado una disposición nacional discrepante ya no puede invocar para la materia de que se trate el régimen transitorio del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, pues, entonces, actuaría fuera del ámbito de aplicación de dicha disposición. No obstante, esta situación pura no se presenta en ninguno de los dos litigios que nos ocupan, pues en ninguno de los dos casos se trata de la supresión completa de disposiciones nacionales discrepantes.

61. La cuestión que ahora se plantea es si el régimen transitorio temporal tampoco se aplica cuando un Estado miembro modifique o, en su caso, derogue o haya derogado parcialmente la disposición nacional discrepante. Ambos litigios pendientes se refieren a tal situación. En el asunto C-345/99 se trata de la introducción del derecho a deducción con un requisito. En el asunto C-40/00 se trataba, en primer lugar, de la introducción parcial del derecho a deducción, posteriormente, de la modificación del porcentaje autorizado para la deducción del IVA y, por último, nuevamente de la exclusión completa del derecho a deducción (el verdadero objeto del litigio).

62. Como es sabido, la Comisión defiende el punto de vista de que un Estado miembro se desvía del ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 6, cuando introduce un derecho a deducción parcial o, en su caso, condicionado.

63. Estimo que este punto de vista no encuentra fundamento alguno ni en el texto de la propia disposición ni en la jurisprudencia pertinente. En mi opinión, la naturaleza de una disposición de «standstill» no impide, por definición, que, cuando los Estados miembros pueden elegir entre mantener y derogar una excepción, también pueden decidir derogar la excepción parcial o gradualmente. Quien puede lo más, en general, también puede lo menos.

64. En este contexto me remito en particular a la sentencia Norbury Developments [36] en la que el Tribunal de Justicia señaló la importancia —desde la perspectiva de la finalidad que debe alcanzarse con la Directiva— de que un Estado miembro tenga la posibilidad de aplicar gradualmente la Directiva en el ámbito de que se trate. No me convence la alegación de la Comisión de que este razonamiento —utilizado respecto del artículo 28 de la Directiva— no es válido para el artículo 17 de la Directiva. Ambos artículos contemplan regímenes transitorios, necesarios porque aún no parecía posible la armonización completa.

65. Sin embargo, en mi opinión, la situación es esencialmente distinta cuando un

36 — Citada en la nota 8.

Estado miembro vuelve a aplicar de modo más amplio una excepción cuyo uso estaba limitado en un momento dado por una medida legislativa. Me refiero a la medida francesa, litigiosa en el asunto C-40/00. Aquí el derecho parcial a deducción se sustituyó por una exclusión completa. En mi opinión, el carácter de «standstill» del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, implica que para la parte respecto de la cual se derogó el derecho a deducción caducó la posibilidad de derogar. Respecto de esa parte ya no cabe hablar del mantenimiento de una exclusión. La República Francesa actúa, pues, fuera del ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo.

66. Además, en relación con el asunto C-40/00 considero relevante que la presente modificación de la legislación francesa no acerca el objetivo perseguido por la Directiva —establecer un sistema armonizado del impuesto sobre el volumen de negocios mediante la introducción de un impuesto sobre el valor añadido—, sino que lo aleja. Una medida como la presente, mediante la cual precisamente se reduce el nivel de armonización, también es contraria al objetivo y al contenido de la Directiva. Recordaré que un argumento importante para permitir la supresión gradual o parcial de una excepción era que quien puede lo más, en general, también puede lo menos. Este argumento no está justificado en el presente caso.

67. El asunto C-345/99 es distinto. En mi opinión, de lo anterior se deduce que la supresión de excepciones nacionales con un requisito está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo. Abordaré a continuación la cuestión de si la República Francesa se ha mantenido dentro del margen de apreciación permitido por el Derecho comunitario.

68. Me basaré ahora en las sentencias del Tribunal de Justicia Comisión/Francia y Royscot y otros.[37] En dichas sentencias el Tribunal de Justicia reconoce un margen de apreciación razonable a los Estados miembros que hagan uso de una excepción al derecho a deducción del IVA. El uso de tal margen también puede implicar que en un momento dado los Estados miembros decidan dejar de aplicar parcialmente la excepción. Además, como establece la última sentencia mencionada, dicho margen no es ilimitado y su uso no puede vaciar de contenido el régimen de la Directiva. En mi opinión, sólo cabe hablar de vaciamiento de contenido cuando una medida no acerca, sino que aleja el objetivo perseguido por la Directiva.

69. La Comisión también señala que las medidas francesas podrían dar lugar a medidas similares de otros Estados miembros, con lo que se aumentarían las distorsiones de la competencia, se dificultaría la adopción de normas comunitarias de armonización o se pondría en peligro el nivel de armonización existente. Al igual que el Gobierno francés, tampoco comparto la

37 — Citadas en las notas 6 y 11, respectivamente.

preocupación de la Comisión, habida cuenta del alcance limitado de la competencia que concede el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo.

70. En resumen, llego a la siguiente apreciación:

— si un Estado miembro deroga una medida de excepción, se desvía del ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 6;

— un Estado miembro puede derogar parcialmente una medida de excepción (asunto C-345/99), siempre que con ello no vacíe de contenido el régimen de que se trate;

— en tal caso se desvía, por lo que se refiere a la parte que se deroga, del ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 6;

— por tanto, en tal caso no puede volver a introducir posteriormente una excepción haciendo uso del artículo 17, apartado 6 (asunto C-40/00).

71. En resumidas cuentas, mi análisis del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, lleva a la conclusión provisional de que la Directiva permite la medida controvertida en el asunto C-345/99, mientras que ello no ocurre con la medida que constituye el objeto del litigio del asunto C-40/00.

Otros aspectos del asunto C-345/99

72. Las demás imputaciones de la Comisión parten de la hipótesis de que la medida francesa debe apreciarse a la luz del artículo 17, apartado 2, de la Directiva. Como se desprende de lo anteriormente expuesto, considero errónea esta hipótesis. Debería apreciarse la medida a la luz del criterio que se deriva de la sentencia Royscot y otros,[38] de que la medida no puede vaciar de contenido el régimen de la Directiva.

73. En mi opinión, es evidente que en este caso no cabe hablar de un vaciamiento de contenido. A este respecto considero pertinente la explicación del Gobierno francés sobre el sistema vigente. El requisito del uso exclusivo para la formación de conductores no es más que una limitación de la categoría de vehículos que pueden hacer uso de la deducción. Con ello la República Francesa

38 — Citada en la nota 11.

lo único que hace es derogar la excepción para una determinada categoría de vehículos, mientras que la excepción sigue vigente para otros vehículos.

74. Después de considerar estas otras imputaciones, también llego a una conclusión acorde con mi conclusión provisional.

protección del medio ambiente. El Gobierno francés alega acertadamente que también dentro del ordenamiento jurídico comunitario se atribuye un gran valor a ello. Sin embargo, esto no obsta para que medidas nacionales que persiguen la protección del medio ambiente no puedan ser contrarias a instrumentos de Derecho comunitario, como en este caso, el artículo 17, apartado 6, de la Directiva. A estos efectos, no considero determinante en este caso si la medida nacional también puede ser eficaz para la protección del medio ambiente.

Otros aspectos del asunto C-40/00

75. A mayor abundamiento, señalaré también que anteriormente —en el período previo a 1991— [39] el legislador francés adoptó medidas que dieron lugar a la reducción gradual del porcentaje excluido de la deducción del IVA. Puesto que dichas medidas no constituyen el objeto del caso de autos, me limitaré a señalar que tales medidas tienen por finalidad, o al menos por efecto, acercar el objetivo perseguido por la Directiva. En esto se distinguen esencialmente de la medida controvertida.

76. El Gobierno francés subraya la finalidad perseguida con la medida, a saber, la

77. A mayor abundamiento, también haré referencia a lo siguiente. La Comisión pone en duda que la medida —por su alcance limitado— *pueda* contribuir a la protección del medio ambiente. En respuesta a ello el Gobierno francés manifiesta que la medida no es autónoma, sino que forma parte de un conjunto de medidas con las que se pretende hacer frente a la contaminación atmosférica. Considero que lo más importante es que no parece dudoso *a priori* un planteamiento como el que ha elegido la República Francesa para abordar un problema medioambiental mediante un conjunto de medidas. En consecuencia, no estoy de acuerdo con el razonamiento de la Comisión sobre este extremo. Sin embargo, tampoco estoy convencido de lo que el Gobierno francés ha planteado. Si bien, en general, comparto el punto de vista de la República Francesa de que un conjunto de medidas puede constituir instrumentos adecuados para resolver un problema medioambiental, el Gobierno francés no ha demostrado de ningún modo que el régimen controvertido de deducción del IVA constituya una parte imprescindible de dicho conjunto de medidas.

39 — Como se ha señalado antes, en dicho año se volvió a reducir del 80 % al 50 % el porcentaje de deducción del IVA.

78. Un último aspecto controvertido se refiere a la omisión de la Comisión en una situación anterior, en particular, con motivo de la modificación de la Ley tributaria francesa de 1991, mediante la cual se redujo del 80 % al 50 % el porcentaje de deducción autorizado. Como alega acertadamente la Comisión, en la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se considera que la Comisión es libre de determinar el momento en el que requiere a un Estado miembro. En las circunstancias del caso, la supuesta omisión de la Comisión nunca puede dar lugar a una confianza legítima del Gobierno francés respecto de la conformidad de su comportamiento con el Derecho comunitario. Ello no excluye que de los autos parece plausible que el Gobierno francés informó a la Comisión acerca de las medidas anteriores.

79. Después de considerar estas otras imputaciones, también llego a una conclusión acorde con mi conclusión provisional.

Conclusión

80. A la luz de los hechos y circunstancias aquí expuestos, propongo al Tribunal de Justicia lo siguiente:

Respecto del asunto C-345/99:

a) Desestimar el recurso.

b) Condenar en costas a la Comisión con arreglo al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

Respecto del asunto C-40/00:

a) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartados 2 y 6, 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 volver a introducir a partir del 1 de enero de 1998 un sistema en el que se excluye de la deducción del impuesto sobre el valor añadido el gasóleo utilizado como carburante de vehículos.

b) Condenar en costas a la República Francesa con arreglo al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.