
SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-243/03

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas c. República Francesa (apoyada por Reino de España)

■ **Síntesis:** «IVA – Deducción del impuesto soportado – Bienes de equipo financiados mediante subvenciones»

I. Comentario

El Tribunal de Luxemburgo ha aclarado en dos sentencias dictadas en la misma fecha, el tratamiento que debe darse a las subvenciones en relación a la deducción del IVA soportado. En dos sentencias de 6 de octubre de 2005 el Tribunal considera que restringir el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con bienes subvencionados contradice la VI Directiva y el contenido del derecho a la deducción del IVA soportado.

El Tribunal apuesta por una interpretación directa del tenor literal de la Directiva frente a una interpretación conforme a sus objetivos de neutralidad, en la medida en que esta últi-

ma interpretación resulta más lesiva hacia los derechos que derivan de la normativa comunitaria para los particulares. El Tribunal se aferra a una interpretación literal de la IV Directiva propiciada por la Comisión para proteger los derechos de los contribuyentes a la deducción del IVA soportado como mecanismo básico de su funcionamiento para la consecución de sus objetivos. La interpretación que han realizado los Estados denunciados puede resultar más consistente con los objetivos de la Directiva, pero es contraria con lo dispuesto de forma meridiana en su enunciado. Los Estados, por tanto, no pueden proceder a una interpretación unilateral de la normativa comunitaria para 'mejorarla', si con ello ponen en entredicho los derechos que confiere dicha normativa a los particulares. A los Estados les queda, pues, una 'victoria moral' como la ha calificado algún autor; pero deberán restituir las cantidades indebidamente cobradas por no permitir la deducción de parte del IVA soportado. Como indica el Tribunal los Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresas de la Directiva sobre la base de una interpretación de las mismas en mejor consonancia con los objetivos perseguidos por la Directiva.

El principal argumento del Tribunal reside en el carácter y contenido del derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo. El Tribunal reitera la consolidada doctrina por la que 'las limitaciones del derecho de deducción sólo se permiten en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva'. No encontrándose los requisitos restrictivos formulados por la normativa francesa y por la legislación española entre los previstos por la VI Directiva, el Tribunal concluye que el derecho a deducción del IVA soportado queda restringido y se vulnera el correcto funcionamiento del impuesto.

La normativa francesa contenía una disposición similar a la española afectada. Dicha disposición limitaba la deducción del IVA soportado y pagado en relación con bienes financiados parcialmente mediante una subvención de capital.

2. Antecedentes

La normativa francesa sobre el IVA incorporaba algunas matizaciones en relación a la posibilidad de deducir el IVA soportado.

A tal efecto, El artículo 271.II.1 del Code General des Impôts establecía

II. 1. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones impositivas y siempre que estas operaciones generen derecho a deducción, el impuesto que los sujetos pasivos pueden deducirse será [en particular]:

- a) El que figure en las facturas de compra que les extiendan sus vendedores, en la medida en que estos últimos estén autorizados legalmente a hacerlo constar en dichas facturas;

[...]»

El artículo 212 del anexo II del CGI, en su versión resultante del artículo 2 del Decreto nº 94-452, de 3 de junio de 1994 (JORF de 5 de junio de 1994, p. 8143), establece:

«1. Los contribuyentes que, en el marco de sus actividades comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, no realicen exclusivamente operaciones que den derecho a deducción estarán facultados para deducir una parte del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los bienes pertenecientes al inmovilizado utilizados para efectuar dichas actividades.

Dicha parte será igual al importe del impuesto deducible, obtenido tras la aplicación, en su caso, de las disposiciones del artículo 207 *bis*, multiplicado por el cociente de la siguiente fracción:

- a) en el numerador; el importe total anual del volumen de negocios, excluido el impuesto sobre el valor añadido, relativo a las operaciones que conlleven el derecho a deducción, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de dichas operaciones;
- b) en el denominador; el importe total anual del volumen de negocios, excluido el impuesto sobre el valor añadido, relativo a las operaciones que figuran en el numerador, así como a las operaciones que no dan derecho a deducción, y de todas las subvenciones, incluidas las que no están directamente vinculadas al precio de dichas operaciones.

[...]»

La Instrucción de 8 de septiembre de 1994 del service de la législation fiscale (*Bulletin officiel des impôts*, número especial 3 CA-94, de 22 de septiembre de 1994; en lo sucesivo, «Instrucción de 8 de septiembre de 1994») precisa, en su libro 2, relativo a las normas aplicables al derecho a deducción:

«150. Concepto de subvención de bienes de equipo.

Se trata de subvenciones no sujetas que, en el momento de su concesión, están destinadas a financiar la adquisición de un bien de inversión determinado.

[...]

151. Normas aplicables a las subvenciones de bienes de equipo.

El impuesto que grave las inversiones financiadas mediante la subvención podrá efectivamente deducirse en las condiciones habituales siempre que el contribuyente integre en el precio de sus operaciones las dotaciones a las amortizaciones de los bienes total o parcialmente financiados mediante dicha subvención.

Cuando no se cumpla el requisito de repercusión en los precios de las amortizaciones de estos bienes, no se permitirá la deducción de la parte del IVA que grave dichos bienes proporcional a la cuantía financiada mediante la subvención de bienes de equipo

Ejemplo:

Un bien de inversión cuyo precio de compra es de 1.186.000 [FRF] (impuestos incluidos), con un IVA de 186.000 [FRF], se financia parcialmente (20 %) mediante una subvención de bienes de equipo por un importe de 237.200 [FRF].

El contribuyente no ha repercutido en el precio de las operaciones sujetas a tributación la parte de la amortización del bien correspondiente a la parte financiada por la subvención de bienes de equipo. En consecuencia, el impuesto que grava el bien [(186.000 FRF)] sólo podrá deducirse por un importe máximo de: 186.000 [FRF] $\times$ 80 % = 148.800 [FRF].

El contribuyente aplicará, en su caso y en las condiciones habituales, la prorrata de deducción de la empresa al impuesto así calculado.»

Ante esta redacción, la Comisión tras una denuncia, requirió la modificación de la normativa francesa sobre IVA, emitiendo un dictamen motivado el 20 de diciembre de 2001, instando a adoptar las medidas necesarias para ajustarse a lo previsto por la VI Directiva. El Gobierno francés precisó que la prorrata de deducción se aplicaba únicamente a los sujetos pasivos que efectuaban indistintamente operaciones gravadas y operaciones exentas de IVA (sujetos pasivos mixtos), pero no a los sujetos pasivos totales.

Tras dicha respuesta, la Comisión modificó su dictamen emitiendo un dictamen motivado complementario, reiterando únicamente la imputación basada en la limitación del derecho a deducir el IVA que grava los bienes financiados mediante subvenciones. Al no considerar satisfactoria la respuesta del Gobierno francés, la Comisión decidió interponer recurso por incumplimiento.

3. Cuestiones planteadas

Mediante su recurso, 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 Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17 y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al establecer una norma específica que limita el carácter deducible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por la compra de bienes de equipo cuando éstos hayan sido financiados mediante subvenciones.

4. Fallo

El Tribunal decidió que

- 1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17 y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armo-

nización 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al establecer una norma específica que limita el carácter deducible del impuesto sobre el valor añadido soportado por la compra de bienes de equipo cuando éstos hayan sido financiados mediante subvenciones.

- 2) Condenar en costas a la República Francesa.
- 3) El Reino de España soportará sus propias costas.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia alega la jurisprudencia consolidada en torno a los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva. Según dicha jurisprudencia:

- El derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse.
- Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.
- Toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros.
- Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartados 15 a 17; BP Soupergaz, antes citada, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42).
- El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible (artículo 17.1 de la VI Directiva).
- El artículo 17.2 de la VI Directiva autoriza al sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, a deducir del impuesto del que es deudor el IVA debido o pagado por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.
- Los sujetos pasivos mixtos deben calcular el derecho de deducción según una prorratea determinada conforme al artículo 19 de esta misma Directiva.
- El referido artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, faculta no obstante a los Estados miembros a prever alguno de los otros métodos de determinación del derecho de deducción enumerados en dicho párrafo, en particular, el establecimiento de una prorratea separada para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de

afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad concreta.

Es importante al efecto verificar las excepciones o limitaciones a la práctica del derecho a deducir. A estos efectos resultan relevantes tanto el artículo 11.A.1.a) y 19.1 de la VI Directiva.

- El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone que las subvenciones directamente vinculadas al precio de un bien o de un servicio están sujetas a tributación al igual que éste.
- Por lo que respecta a las demás subvenciones distintas de las directamente vinculadas a los precios, entre las que se encuentran las examinadas en el presente asunto, el artículo 19, apartado 1, de la referida Directiva establece que los Estados miembros tienen la facultad de incluirlas en el denominador del cálculo de la prorrata aplicable cuando un sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones que conlleven derecho a deducción y operaciones exentas.

Ésta es la clave del asunto. Sólo cuando un sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones que conlleven derecho a la deducción y operaciones exentas, puede el Estado optar por incluirlas en el denominador del cálculo de la prorrata aplicable. En el resto de supuestos, esto es, cuando el sujeto pasivo no es un sujeto pasivo mixto, los Estados no se encuentran facultados para condicionar el importe de la deducción del IVA soportado en atención al importe de las subvenciones de capital recibidas, a pesar de que con ello intenten respetar de forma más fidedigna los objetivos de la VI Directiva.

El Tribunal es tajante al respecto:

- Dicha disposición se aplica únicamente a los sujetos pasivos mixtos.
- Sólo es aplicable a las situaciones que en ella se prevén.

El Tribunal sólo acepta estas dos incidencias de las subvenciones en el cálculo del importe del IVA soportado deducible. Llegados aquí, aunque la sexta directiva sea mejorable, esta situación no puede servir de fundamento a una limitación del derecho de deducción no previsto en dichas disposiciones.

Al efecto afirma el Tribunal, que aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella.

... ○ ...