

SENTENCIA 19 SEPTIEMBRE DE 2.000

Asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99

Ampafrance, S.A. / Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire

**Sanofi Synthelabo, antes Sanofi Winthropo, S.A. / Directeur des services fiscaux
du Val-de-Marne**

Fiscalidad Prejudicial

**SINTESIS: “IVA – Deducción del impuesto – Exclusión del derecho a la deducción
– Gastos de representación – Proporcionalidad”**

(Sala Quinta)

COMENTARIO – LEGISLACION ESPAÑOLA.

En este Asunto se plantearon al Tribunal dos cuestiones sobre el alcance y validez de la Decisión 89/487, por la que se autorizaba a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, sobre la aplicación de excepciones a la deducción de los IVAS soportados por gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos efectuados en provecho de terceros, ajenos a la empresa, así como de los directivos y personal de los mismos, sin distinguir entre si obedecen a satisfacer necesidades individuales y las profesionales.

Respecto de la interpretación de la Decisión, declara que de acuerdo con el principio de neutralidad del IVA proclamado en la Primera y Sexta Directiva y plasmado en el derecho a deducción establecido en el art. 17 y siguientes, de forma que este mecanismo no puede limitarse, pues toda limitación incide –dice la Sentencia– en la carga fiscal que debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros y por ello solo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva, y en consecuencia se considere que no es admisible la aplicación de la excepción, sin distinguir entre unas y otras necesidades como exige la Directiva.

Con relación a la validez de la Decisión, el Tribunal recuerda el principio de neutralidad del IVA, así como que el principio de proporcionalidad proclamado por el Derecho Comunitario y a la luz del cual debe efectuarse el control de la validez del Derecho Comunitario y según el cual, es preciso que sus disposiciones sean necesarias para la consecución del objetivo específico que pretende alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva y como en este caso no se respetan dichos principios y, además bajo el pretexto de la posición francesa, de tratar de corregir o evitar el fraude fiscal, no se concede al sujeto pasivo las posibilidades de acreditar la inexistencia del fraude o evasión fiscal a fin de acogerse al derecho a devolución, de aquí que se declare su invalidez en la legislación española.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resoluciones de 3 de diciembre de 1.998 y 11 de mayo de 1.999, el tribunal administratíf de Melun (C-181/99), y el tribunal administratíf de Nantes (C-177/99) plantearon por separado sendas cuestiones prejudiciales relativas a la validez de la Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1.989, por la que se autoriza a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos procedimientos incoados contra la administración tributaria por las sociedades Ampafrance, S.A., por una parte (C-177/99), y Sanofi Winthrop, S.A., que tras una serie de operaciones de fusión por absorción pasó a llamarse, el 12 de mayo de 1.998, Sanofi y posteriormente, el 18 de mayo de 1.999, Sanofi Synthelabo, en relación con unas liquidaciones tributarias complementarias giradas a dichas sociedades y basadas en la exclusión del derecho a deducir del Impuesto sobre el Valor Añadido los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos.

Los litigios en los procedimientos principales

Asunto C-177/99

Ampafrance tiene que hacer frente, en el ejercicio de su actividad comercial, a diversos gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos. Dicha empresa

dedujo el IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos en que había incurrido, tanto en provecho de su personal como de terceros, en junio de 1.993.

El 30 de noviembre de 1.963, la administración tributaria giró a Ampafrance una liquidación complementaria por un importe de 252.086 FRF, que correspondía al IVA deducido por los mencionados gastos. Esta liquidación se basaba en el artículo 236 del Anexo II del code général des impôts, por el que se adapta el Derecho francés a la Decisión 89/487 y que excluye del derecho a la deducción el IVA soportado por gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos.

Tras haber sido desestimada por la administración tributaria de Maine-et-Loire la reclamación de Ampafrance contra la liquidación notificada, esta empresa interpuso recurso contra dicha decisión ante el tribunal administratif de Nantes.

Asunto C-181/99

En 1.995, la administración tributaria, basándose igualmente en el artículo 236 del Anexo II del code général des impôts, notificó a los laboratorios Choay, Millot Solac y Clin Midy sendas liquidaciones complementarias por un importe de 260.524 FRF para el laboratorio Choay, 661.796 FRF para el laboratorio Millot Solac y 635.422 FRF para el laboratorio Clin Midy, respectivamente, que correspondían a las deducciones del IVA correspondientes a los gastos de recepciones que dichas empresas habían ofrecido a sus proveedores y clientes en los meses de noviembre y diciembre de 1.993.

Tras haber sido desestimadas las reclamaciones presentadas contra dichas liquidaciones mediante las correspondientes decisiones del Director de la administración tributaria de Val-de-Marne, Sanofi, que se había subrogado en los derechos y obligaciones de los laboratorios Choay, Millot Solac y Clin Midy, interpuso recurso contra dichas decisiones ante el tribunal administratif de Paris. A raíz de la creación del tribunal administratif de Melun, el asunto fue remitido a dicho órgano jurisdiccional, competente por razón del territorio.

Mediante auto del Presidente de la Sala Quinta de 18 de noviembre de 1.999 se acumularon ambos asuntos a efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

3. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Mediante sus cuestiones prejudiciales, los dos órganos jurisdiccionales remitentes plantean en definitiva al Tribunal de Justicia la cuestión de la validez de la Decisión 89/487.

Antes de analizar la validez de la Decisión 89/487, procede precisar el alcance de la misma.

Sobre el alcance de la Decisión 89/487.

Procede recordar que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores. Según reiterada 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 Directiva.

La excepción autorizada en la Decisión 89/487 afecta pues en realidad, por una parte, a los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos efectuados en provecho de terceros ajenos a la empresa, que no se contemplaban en el Decreto nº 67-604, y, por otra parte, a los gastos del mismo tipo efectuados en provecho de los directivos o del personal de la empresa a las que no se aplicaba la exclusión establecida por el Decreto nº 67-604. A este respecto conviene señalar que el Decreto nº 67-604 excluía del derecho a la deducción del IVA los gastos de alojamiento de los directivos o del personal de la empresa, sin distinguir los casos en que dichos gastos se hubieran efectuado con fines profesionales de aquellos en los que tuvieran por objeto responder a necesidades individuales, y los gastos de recepciones, restaurantes y espectáculos destinados a satisfacer las necesidades individuales de los directivos o del personal de las empresas.

Una vez precisado el alcance de la exención autorizada por la Decisión 89/487, procede examinar la cuestión de la validez de dicha Decisión desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, tal como solicitan los órganos jurisdiccionales remitentes.

Sobre la validez de la Decisión 89/487

Con carácter preliminar procede recordar que, dado que una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia ha reconocido que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho comunitario, el control de la validez de los actos de las Instituciones comunitarias puede efectuarse a la luz de dicho principio general del Derecho.

La aplicación del sistema de exclusión del derecho a la deducción autorizado por la Decisión 89/487 puede dar lugar a una prohibición de deducir el IVA soportado por las empresas por ciertos gastos profesionales, y en consecuencia a un sometimiento al

IVA de ciertas formas de consumo intermedio, lo que resulta contrario al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de dicho impuesto.

Por lo que respecta a la cuestión de si la exclusión del derecho a la deducción que se solicitó era necesaria, es preciso señalar, por una parte, que la Decisión 89/487 no indica las razones por las que la excepción solicitada por el Gobierno francés resulta necesaria para evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.

Procede recordar que, para que un acto comunitario relativo al sistema del IVA respete el principio de proporcionalidad es preciso que las disposiciones que contiene sean necesarias para la consecución del objetivo específico que pretende alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva.

No corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la adecuación de otros medios de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que podrían concebirse, como el establecimiento de un límite a la cuantía de las deducciones autorizadas o un control inspirado en el que se efectúa en el Impuesto sobre la Renta o en el Impuesto de Sociedades, pero es necesario sin embargo precisar que, en el estado actual del Derecho comunitario, no constituye un medio proporcionado al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal y afecta excesivamente a los objetivos y principios de la Sexta Directiva una normativa nacional que excluye del derecho a la deducción del IVA los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de acreditar la inexistencia de fraude o evasión fiscal a fin de acogerse al derecho a la deducción.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia

Procede subrayar que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que tal limitación únicamente puede establecerse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada. Para decidir si procede o no limitar el alcance temporal de una sentencia, es necesario tener en cuenta que, si bien las consecuencias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse hasta el punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometer su aplicación futura por causa de las repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado.

Un Gobierno no puede invocar el principio de la confianza legítima para eludir las consecuencias de una resolución del Tribunal de Justicia por la que se declare la invalidez de un acto comunitario, pues ello pondría en entredicho la protección a la que pueden aspirar los particulares contra un comportamiento de los poderes públicos basado en normas ilegales.

El Tribunal de Justicia ha declarado ya que una medida basada en el artículo 27 de la Sexta Directiva y orientada a evitar fraudes o evasiones fiscales sólo podía establecer una excepción a un principio establecido por la Sexta Directiva dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo y debía respetar por tanto el principio de proporcionalidad.

Las autoridades francesas no podían ignorar que, a causa de su contenido, la Decisión 89/487 no se ajustaba al principio de proporcionalidad y, por consiguiente, no pueden alegar que resultaba razonable que pensaran que dicha Decisión era válida.

Por consiguiente, no procede limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“La Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1.989, por la que se autoriza a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es inválida.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA QUINTA EL 23 DE MARZO DE 2.000.

Proponía al Tribunal de justicia que respondiera del siguiente modo:

“La Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1.989, por la que se autoriza a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es inválida.”

