CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGES COSMAS

presentadas el 23 de marzo de 2000 *

Índice

I. Introducción I-7016
II. Hechos y procedimiento I-7016
A. En el asunto C-177/99 ..... I-7016
B. En el asunto C-181/99 ..... I-7017
III. Marco jurídico de los dos asuntos examinados I-7017
A. Disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva I-7017
B. Derecho tributario nacional I-7020
C. La Decisión 89/487, controvertida en el presente caso I-7021
IV. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia I-7022
A. Por lo que respecta al artículo 17 de la Sexta Directiva I-7023
B. Por lo que respecta al artículo 27 de la Sexta Directiva I-7026
V. Por lo que respecta al objeto de la Decisión 89/487 ..... I-7028
A. Alegaciones de las partes I-7028
B. Definición de postura respecto de los problemas planteados I-7031
a) Por lo que respecta a las disposiciones de la Sexta Directiva a las que pueden establecerse excepciones con arreglo a la Decisión controvertida I-7031
b) Por lo que respecta al alcance de la exclusión del derecho a la deducción del IVA autorizada mediante la Decisión controvertida I-7032
VI. Por lo que respecta a la legalidad de la Decisión 89/487 ..... I-7035
A. Alegaciones de las partes I-7035
a) Ampafrance I-7035
b) Sanofi I-7037
c) Gobierno francés I-7038
d) Comisión I-7040
e) Consejo I-7041
B. Definición de postura sobre los problemas expuestos I-7042
VII. Conclusión I-7049

* Lengua original: griego.

I. Introducción

1. Mediante las presentes cuestiones prejudiciales, planteadas a este Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE) por los tribunaux administratifs de Nantes y de Melun (Francia), se solicita al Tribunal de Justicia que examine la cuestión de la legalidad de la Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989,[1] 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[2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

II. Hechos y procedimiento

A. *En el asunto C-177/99*

2. La sociedad Ampafrance SA (en lo sucesivo, «Ampafrance») sufraga, en el marco del ejercicio de su actividad comercial, diversos gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos efectuados en beneficio tanto de su personal como de terceros. Por esta razón, intentó deducir íntegramente el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado por los gastos de este tipo efectuados en junio de 1993. La administración tributaria no aceptó esta deducción e invocó el artículo 236 del Anexo II del code général des impôts (Código General de Impuestos; en lo sucesivo, «CGI»), que adapta el Derecho interno a la Decisión 89/487, controvertida en el presente caso. Ampafrance interpuso un recurso ante el tribunal administratif de Nantes, al que solicitó la devolución de la suma que se había visto obligada a pagar a la Delegación de Hacienda en concepto de IVA por el hecho de que no se le hubiera reconocido el derecho a deducir el impuesto correspondiente a los mencionados gastos, efectuados en beneficio de su personal y de terceros.

3. En los fundamentos de su resolución, el órgano jurisdiccional remitente se expresa en los siguientes términos:

«Considerando que la solución del litigio depende de si las disposiciones de la Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas de 28 de julio de 1989, mediante las que se autoriza al Gobierno francés a establecer excepciones a la congelación establecida por la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1977, y a extender a terceros las exclusiones de la deducción del impuesto por los gastos de alojamiento, restauración, recepciones y espectáculos son conformes, por una parte, a los objetivos de la Sexta Directiva, especialmente de su artículo 27, y, por otra parte, al principio de proporcionalidad entre el objetivo fiscal perseguido y los medios aplicados; que la respuesta que se dé a esta cuestión, cuya solución no es evidente, resulta indispensable para poder apreciar la fundamentación de los motivos de la demanda; que procede suspender el procedimiento sobre el recurso de la socie-

1 — DO L 239, p. 21.
2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

dad Ampafrance hasta que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se haya pronunciado sobre la cuestión prejudicial referida anteriormente».

4. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento hasta que este Tribunal de Justicia se haya pronunciado sobre la cuestión prejudicial formulada en los fundamentos de la resolución de remisión.

B. *En el asunto C-181/99*

5. La sociedad Sanofi Winthrop SA, que se transformó, a raíz de sendas fusiones, primero en Sanofi, el 12 de mayo de 1998, y posteriormente, el 18 de mayo de 1999, en Sanofi-Synthelabo (en lo sucesivo, «Sanofi»), interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente contra el directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (Director de la Delegación de Hacienda de Val-de-Marne) alegando que las autoridades tributarias competentes no habían aceptado la deducción del IVA soportado por los gastos de recepción efectuados en noviembre y diciembre de 1993 en beneficio de sus proveedores y clientes por los laboratorios Choay Clin Midy y Millot Solac, cuyos derechos y obligaciones asumió la demandante. La resolución del litigio exige que se aprecie la legalidad de la Decisión 89/487, antes citada, en la que se basan las disposiciones vigentes del artículo 236 del Anexo II del CGI.

6. El órgano jurisdiccional remitente (tribunal administratif de Melun), tras haber declarado que «si bien este tribunal puede apreciar la validez de un acto adoptado por una Institución de la Unión Europea, no puede declarar su invalidez; que, en consecuencia, procede, con arreglo a las disposiciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, suspender el procedimiento [...] hasta que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se haya pronunciado sobre la validez, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, de la Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas de 28 de julio de 1989 antes citada», suspendió el examen del recurso que tenía por objeto obtener la devolución de las cuotas complementarias del impuesto liquidadas y de las penalizaciones aplicadas sobre dichas cuotas hasta que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronuncie sobre la citada cuestión.

III. Marco jurídico de los dos asuntos examinados

A. *Disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva*

7. El artículo 17 de la Sexta Directiva contiene las disposiciones relativas al naci-

miento y el alcance del derecho a deducir el IVA. A tenor del apartado 2:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

8. El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva contiene una cláusula de congelación que establece el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a deducir el IVA aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, es decir, antes del 1 de enero de 1979:

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

9. Estas disposiciones tienen su origen en el hecho de que el Consejo no estableciera una lista exhaustiva de los bienes, servicios y, de forma general, las actividades en relación con las cuales debe excluirse la deducción de las cuotas del IVA de conformidad con lo dispuesto en la Sexta Directiva. Procede recordar que, en la exposición de motivos que acompañaba a su Propuesta de Sexta Directiva del Consejo, [3] la Comisión señaló que, aun cuando estén vinculados al normal funcionamiento de la empresa, determinados gastos están destinados asimismo a satisfacer necesidades privadas. Por ello, la desagregación entre la parte «privada» y la parte «profesional» de dichos gastos no puede ser objeto de un verdadero control. Por esta razón, la propuesta relativa al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva indica que se excluye el derecho a deducir las cuotas del IVA por los gastos de alojamiento, comidas, alimentos, bebidas, transporte de personas y transporte de recreo, así como los gastos de recreo y los gastos suntuarios. Esta propuesta no fue aceptada y, en consecuencia, la disposición controvertida de la Sexta Directiva se limita, en su forma actual, a establecer que el Consejo debe regular este problema en un plazo de cuatro años y que, con carácter transitorio, se mantendrán las exclusiones nacionales en virtud de la aplicación de una cláusula de congelación.

3 — *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73.

10. Además, en su propuesta de Duodécima Directiva, [4] de 25 de enero de 1983, la Comisión formulaba normas específicas y detalladas que prohibían la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los gastos de transporte, de alojamiento, de alimentos y de bebidas, así como por los gastos de recepción y los gastos de recreo y de lujo. Esta propuesta fue retirada tras los continuos desacuerdos registrados en el seno del Consejo y, desde entonces, no ha sido posible adoptar normas comunes relativas a las restricciones que deben introducirse en el derecho a deducir las cuotas del IVA. Recientemente, en el marco de la propuesta de Directiva que presentó al Consejo el 17 de junio de 1998, [5] la Comisión propuso limitar al 50 % la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los gastos de alojamiento, de alimentos y de bebidas, debido al carácter mixto, a la vez profesional y privado, de dichos gastos. En cambio, por lo que respecta a los gastos de lujo, de recreo y de representación, la Comisión consideró conveniente excluir la deducción de las cuotas del IVA, habida cuenta de que dichos gastos no tienen un carácter estrictamente profesional.

11. A tenor del artículo 27 de la Sexta Directiva:

«1. 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.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

4 — COM(82) 870 final (DO 1983, C 37, p. 8).
5 — COM(98) 377 final (DO C 219, p. 16).

B. *Derecho tributario nacional*

12. Los artículos 7 y 11 del Decreto nº 67-604 de 27 de julio de 1967[6] estaban redactados en los siguientes términos:

Artículo 7: «No será deducible el impuesto soportado por los gastos de alojamiento o estancia de los directivos y del personal de las empresas.

Dicha exclusión no afectará sin embargo al impuesto soportado por los gastos destinados a proporcionar alojamiento gratuito, en el lugar de trabajo, al personal asalariado encargado de la seguridad o de la vigilancia de un complejo industrial o comercial o de unas obras.»

Artículo 11: «No será deducible el impuesto soportado por los gastos destinados a la satisfacción de las necesidades individuales de los directivos y del personal de las empresas, y en particular, el correspondiente a los gastos de recepciones, restaurante y espectáculos.

Dicha exclusión no afectará sin embargo a los gastos correspondientes a:

aquellos bienes que constituyan elementos del inmovilizado especialmente destinados a la satisfacción colectiva de las necesidades del personal en el propio lugar de trabajo;

la vestimenta de trabajo o de protección suministrada por la empresa a su personal.»

13. Tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, es decir, con posterioridad al 1 de enero de 1979, se adoptó el Decreto nº 79-1163 de 29 de diciembre de 1979.[7] El artículo 25 de dicho Decreto sustituyó el artículo 236 del CGI por el siguiente texto:

«No será deducible el impuesto soportado por los bienes o servicios utilizados por terceros o por los directivos o el personal de la empresa, tales como el alojamiento o la estancia, los gastos de recepciones, de restaurantes, de espectáculos o cualquier gasto relacionado directa o indirectamente con los desplazamientos o la residencia.

6 — JORF de 28 de julio de 1967, p. 7541.

7 — JORF de 31 de diciembre de 1979, p. 3333.

Dicha exclusión no afectará sin embargo a la vestimenta de trabajo o de protección, a los locales y al material puesto a disposición del personal en el lugar de trabajo, ni al alojamiento gratuito del personal asalariado encargado de la seguridad o de la vigilancia en el lugar de trabajo.»

14. El Conseil d'État francés declaró, en su sentencia de 3 de febrero de 1989, Alitalia, que el artículo 25 del Decreto de 1979 no era conforme con el Derecho comunitario, ya que excluía el derecho a deducir el impuesto soportado por los gastos relativos a bienes y servicios utilizados por terceros; en su sentencia, estimó que la exclusión de que se trataba no estaba amparada por la cláusula de congelación que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva y era, por consiguiente, contraria a dicha Directiva.

15. Tras la adopción de la Decisión 89/487, se promulgó el Decreto nº 89-885 de 14 de diciembre de 1989,[8] que reformuló el artículo 236 del Anexo II del CGI dándole la forma que tiene actualmente:

«[...] Con carácter temporal, se excluirá del derecho a la deducción el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos.

Sin embargo, dicha exclusión no será aplicable:

1) a los gastos soportados por un sujeto pasivo al suministrar, por su propia cuenta y a título oneroso, alojamiento, comidas, alimentos o bebidas;

2) a los gastos relativos al suministro gratuito de alojamiento a pie de obra o en los locales de una empresa al personal de seguridad, de portería o de vigilancia;

3) a los gastos contraídos por un sujeto pasivo en el marco de su responsabilidad contractual o legal con respecto a sus clientes.»

C. *La Decisión 89/487, controvertida en el presente caso*

16. A raíz de la sentencia por la que se anuló el artículo 25 del Decreto de 1979, las autoridades francesas solicitaron al Consejo que aprobara excepciones nacio-

8 — JORF de 15 de diciembre de 1989, p. 15578.

nales al sistema general de la Sexta Directiva, tomando como base el artículo 27 de esta última. Más concretamente, solicitaron que se les permitiera prohibir la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos.

17. En los considerandos de la Decisión controvertida, el Consejo tuvo en cuenta el hecho de que «dicha medida tiende a excluir del derecho de deducción del IVA soportado otros gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, a fin de evitar el fraude o las evasiones fiscales».

18. A tenor del artículo 1 de la Decisión 89/487:

«1. No obstante lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, se autoriza a la República Francesa, con carácter temporal y, a más tardar, hasta la entrada en vigor de las normas comunitarias que determinarán el trato de los gastos contemplados en el párrafo primero de dicho apartado, a excluir del derecho de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos.

2. La exclusión contemplada en el apartado 1 no será aplicable:

— a los gastos soportados por un sujeto pasivo al suministrar, por su propia cuenta y a título oneroso, alojamiento, comidas, alimentos o bebidas;

— a los gastos relativos al suministro gratuito de alojamiento a pie de obra o en los locales de una empresa al personal de seguridad, de portería o de vigilancia;

— a los gastos contraídos por un sujeto pasivo en el marco de su responsabilidad contractual o legal con respecto a sus clientes.»

IV. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia

19. Antes de analizar los diversos elementos de la respuesta que debe darse a las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente caso, procede recordar las principales líneas de interpretación de los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva que ha dado este Tribunal de Justicia en su jurisprudencia.

A. *Por lo que respecta al artículo 17 de la Sexta Directiva*

20. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha querido indicar claramente que el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas por los bienes o servicios utilizados para la realización de las operaciones gravadas constituye, dentro de los límites definidos por el artículo 17 de la Sexta Directiva, uno de los pilares del edificio fiscal comunitario, ya que guarda relación directa con los principios fundamentales de la neutralidad del impuesto [9] y de la igualdad de trato fiscal.

21. En particular, en la sentencia Comisión/Francia (50/87) [10] el Tribunal de Justicia declaró que las «características del Impuesto sobre el Valor Añadido permiten deducir [...] que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la *perfecta* neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA». [11] En consecuencia, «a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores». [12] En otras palabras, el Tribunal de Justicia atribuye una especial importancia al carácter total e inmediato de la deducción del IVA establecida en el artículo 17 de la Sexta Directiva. [13]

22. Procede remitirse, sobre este particular, a la sentencia Intiem, [14] que precisó que el mecanismo de deducción del IVA contemplado en la Sexta Directiva debe aplicarse «de tal forma que, en la medida de lo posible, su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales del sujeto pasivo». [15] Partiendo de esta premisa, el Tribunal de Justicia declaró que no podía excluirse el derecho a deducir las cuotas del IVA ingresadas por bienes que, pese a haber sido vendidos al sujeto pasivo para ser utilizados exclusivamente en el marco de sus actividades profesionales, fueron entregados físicamente a sus empleados. [16]

9 — Por lo que respecta al principio de neutralidad del impuesto, véanse 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), invocadas por Ampafrance.

10 — Sentencia de 21 de septiembre de 1988 (Rec. p. 4797).

11 — Apartado 15 de la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 10 *supra*; el subrayado es mío.

12 — Apartado 16 de la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 10 *supra*.

13 — Véase el apartado 19 de la sentencia Comisión Francia, citada en la nota 10 *supra*. En dicha sentencia, el Tribunal declaró finalmente que el régimen fiscal francés, que limitaba, para las empresas que arrendaban inmuebles adquiridos o construidos por ellas, el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado cuando el importe de los ingresos por el arrendamiento de dichos inmuebles era inferior a la quinceava parte del valor de estos últimos, era contrario a las normas tributarias comunitarias aplicables.

14 — Sentencia de 8 de marzo de 1988 (165/86, Rec. p. 1471).

15 — Apartado 14 de la sentencia Intiem, citada en la nota 14 *supra*.

16 — No obstante, debe observarse que la interpretación del artículo 17 no puede ser tan amplia que extienda el derecho a deducir las cuotas del IVA a casos o a actividades económicas que no estén expresamente comprendidos dentro del ámbito de aplicación de dicho artículo. Por ejemplo, en la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), el Tribunal declaró que, «para originar el derecho a la deducción establecido por el apartado 2, los bienes o servicios de que se trate deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al Impuesto y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar» (apartado 19). Por consiguiente, a excepción de los casos previstos expresamente en las Directivas comunitarias relativas al IVA, «cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado, ni siquiera en el caso de que el objetivo último de la operación exenta sea la realización de una operación sujeta al Impuesto» (apartado 28).

23. El Tribunal de Justicia tuvo ocasión de confirmar esta jurisprudencia en la sentencia BP Soupergaz.[17] En primer lugar, repitió 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».[18] En relación con el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, el Tribunal declaró que dicho derecho «forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia [...], este derecho se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. Estas limitaciones del derecho a deducción inciden en el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva».[19]

24. La cláusula de congelación contenida en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva se considera como una excepción de este tipo a la regla general de la deducción. No obstante, en dos recientes sentencias el Tribunal de Justicia se ha negado a interpretar de manera estricta esta excepción, reconociendo de este modo una amplia facultad de apreciación a los Estados miembros.

25. En particular, en el asunto Comisión/Francia (C-43/96)[20] se planteó la cuestión de si la exclusión nacional del derecho a la deducción antes referida debía limitarse a los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, es decir, los efectuados por el sujeto pasivo en bienes y servicios que no sean absolutamente indispensables para el ejercicio de su profesión. El Tribunal de Justicia no se adhirió a esta interpretación estricta, defendida por la Comisión, sino que declaró que la disposición de la Sexta Directiva de que se trataba «autoriza a los Estados miembros a mantener normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo».[21]

26. El Tribunal de Justicia siguió el mismo razonamiento en el asunto Royscot y otros,[22] referido, al igual que el asunto Comisión/Francia (C-43/96), antes citado, a la compatibilidad con el Derecho comunitario de excepciones nacionales que prohíben la deducción de las cuotas del IVA soportadas con ocasión de la compra de vehículos. El Tribunal de Justicia declaró que del tenor de la cláusula de congelación controvertida, «que es claro y carente de ambigüedades, se deduce que la citada disposición autorizaba a los Estados miembros a excluir del derecho a deducción incluso aquellos gastos que tuvieran un carácter estrictamente profesional [...]».[23] En consecuencia, la facultad de apreciación

17 — Sentencia de 6 de julio de 1995 (C-62/93, Rec. p. I-1883).

18 — Apartado 16 de la sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 17 *supra*.

19 — Apartado 18 de la sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 17 *supra*.

20 — Sentencia de 18 de junio de 1998 (Rec. p. I-3903).

21 — Apartado 18 de la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia, citada en la nota 20 *supra*.

22 — Sentencia de 5 de octubre de 1999 (C-305/97, Rec. p. I-6671).

23 — Apartado 23 de la sentencia Royscot y otros, citada en la nota 22 *supra*.

otorgada a los Estados miembros es especialmente amplia; la única restricción impuesta a las autoridades nacionales consiste en que no pueden «excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción [...]». [24]

27. Hay otro aspecto igualmente importante de la sentencia que estoy analizando. La Comisión sostuvo que un Estado miembro podía perder el derecho a mantener exclusiones al derecho a deducción basadas en la cláusula de congelación del artículo 17 de la Sexta Directiva si posteriormente modificaba su Derecho nacional de tal modo que la cláusula de que se trata dejara de ser aplicable. [25] El Tribunal de Justicia no respondió expresamente a esta afirmación. De su actitud cabe deducir *a contrario* que estimó bien que, en el marco del litigio de que conocía, las modificaciones del Derecho nacional controvertidas no afectaron a la cláusula de congelación o bien que las modificaciones de las normas nacionales posteriores a la adopción de la cláusula no justifican que los Estados miembros pierdan los derechos que derivan de dicha cláusula. En todo caso, la cuestión de las consecuencias que entrañan, en relación con la cláusula de congelación las modificaciones posteriores del Derecho interno no ha sido tratada de manera exhaustiva por el Tribunal de Justicia. [26]

28. Para comprender la actitud adoptada por el Tribunal de Justicia con respecto a la

24 — Apartado 24 de la sentencia Royscot y otros, citada en la nota 22 *supra*.

25 — Véase el apartado 19 de la sentencia Royscot y otros, citada en la nota 22 *supra*: «Durante la vista, la Comisión expuso que, de la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia (C-43/96, Rec. p. I-3903), se deduce que, inicialmente, el Reino Unido había sido en efecto autorizado para mantener en vigor las exclusiones del derecho a deducción de que se trata. Sin embargo, la Comisión opina que el Reino Unido perdió el citado derecho a raíz de una modificación del Derecho nacional que infringe la cláusula de 'standstill' contenida en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.»

26 — No obstante, procede mencionar otras dos sentencias del Tribunal de Justicia que afectan a la cuestión de la interpretación de las cláusulas de congelación contenidas en la Sexta Directiva. En el asunto Comisión/Alemania (sentencia de 27 de octubre de 1992, C-74/91, Rec. p. I-5437), el Gobierno alemán había invocado las disposiciones transitorias del artículo 28, apartado 3, de la Sexta Directiva —que autorizan a los Estados miembros a continuar eximiendo del IVA determinadas actividades como excepción a las disposiciones comunitarias contenidas en la Sexta Directiva—, que, a su entender, debían permitir considerar conforme al Derecho comunitario la legislación nacional relativa a la tributación de las agencias de viajes. Sin embargo, el Tribunal de Justicia declaró que, en la medida en que dicho Estado no había mantenido el régimen general de tributación del IVA aplicable con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva para las diferentes operaciones efectuadas por las agencias de viajes, sino que había adoptado un régimen especial, algo que no discutía, ya no podía invocar la cláusula de congelación. En otras palabras, según dicha sentencia es posible que, en determinados casos, un Estado miembro pierda la posibilidad de beneficiarse de las consecuencias favorables que se deriven para él de una cláusula de congelación contenida en la Sexta Directiva si ha modificado su legislación inicial, es decir, la legislación que hubiera podido ampararse en la cláusula de congelación. No obstante, en la sentencia Norbury Developments (sentencia de 29 de abril de 1999, C-136/97, Rec. p. I-2491), más reciente, asimismo relativa a la interpretación y la aplicación de la cláusula de congelación contenida en el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia se encargó de reconocer la posibilidad para los Estados miembros de mantener las ventajas derivadas de la cláusula de congelación en el caso de que, mediante un acto posterior, hayan modificado únicamente una parte del régimen nacional vigente con anterioridad a la adopción de la Sexta Directiva. El Tribunal de Justicia llegó a señalar que la interpretación restrictiva de una cláusula de congelación según la cual un Estado miembro, aunque puede mantener el régimen legal existente con anterioridad a la adopción de la Sexta Directiva, no puede limitar su alcance ni suprimirlo, ni siquiera parcialmente, tendría efectos nefastos para la aplicación uniforme de la Sexta Directiva (véase el apartado 20 de la sentencia Norbury Developments). De las citadas sentencias del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando un Estado miembro ha aplicado una cláusula de congelación contenida en la Sexta Directiva para mantener la legislación nacional adoptada con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, puede introducir modificaciones o restricciones en dicha legislación, siempre y cuando dichas modificaciones no sean contrarias al principio fundamental de seguridad jurídica. Procede considerar como un caso extremo de este tipo el de un Estado miembro que haya derogado manifiestamente su legislación aplicable con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, concretamente adoptando una nueva legislación, e invoque posteriormente la cláusula de congelación para restablecer las disposiciones inicialmente aplicables. No obstante, si se exceptúa este único caso, los Estados miembros no pierden necesariamente los poderes que les confiere la cláusula de congelación por el mero hecho de que hayan modificado el régimen nacional mantenido en virtud de dicha cláusula.

interpretación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, es imprescindible tener en cuenta la incapacidad de los Estados miembros y las Instituciones comunitarias para llegar a un acuerdo sobre los gastos que no dan derecho a la deducción de las cuotas del IVA.[27] Las dificultades surgidas durante la elaboración de las disposiciones controvertidas de la Sexta Directiva y la prolongada omisión del Consejo, que ni siquiera tras la expiración del plazo de cuatro años fijado en dicha Directiva[28] ha adoptado medidas en la materia, fueron evocadas tanto por el Tribunal de Justicia y el Abogado General en el asunto Comisión/Francia[29] como por el Abogado General en el asunto Royscot y otros.[30] Puesto que el legislador comunitario, competente en esta materia, no ha conseguido formular las disposiciones apropiadas que hubieran permitido derogar la cláusula de congelación del artículo 17 de la Sexta Directiva, no corresponde a este Tribunal de Justicia sustituirlo proponiendo una interpretación estricta de dicha cláusula.

B. *Por lo que respecta al artículo 27 de la Sexta Directiva*

29. Por lo que respecta al artículo 27 de la Sexta Directiva, en el que se establece que el Consejo puede autorizar a cualquier Estado miembro a introducir medidas nacionales especiales de inaplicación de la Directiva con el fin de simplificar la percepción del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es hasta ahora la siguiente.

30. En primer lugar, la sentencia Comisión/Bélgica (324/82)[31] puso de manifiesto con toda claridad que la posibilidad otorgada a las autoridades nacionales de mantener una legislación diferente o de introducir una nueva sólo autoriza las excepciones necesarias para conseguir los objetivos expresamente indicados en el artículo 27, es decir, la simplificación de la percepción del impuesto y la prevención de los fraudes y evasiones fiscales. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, puesto que no había demostrado que las medidas nacionales controvertidas relativas a la tributación de los vehículos fueran necesarias para afrontar el riesgo de fraude o de evasión fiscal, el Reino de Bélgica había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario.

31. Posteriormente, en la sentencia Direct Cosmetics I[32] el Tribunal de Justicia subrayó el carácter excepcional de las excepciones contempladas en el artículo 27 de la Directiva. Una legislación nacional que no se atenga a las normas de la Sexta Directiva de conformidad con el artículo 27, apartado 5, de esta última, no puede ser objeto de una interpretación amplia. Las modificaciones posteriores de dicha legislación que extiendan el ámbito de aplicación de las normas nacionales por

27 — Véanse los puntos 9 y 10 *supra*.

28 — Artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Procede señalar que, en mi opinión, dicha omisión puede justificar la interposición de un recurso contra dicha Institución con arreglo al artículo 232 CE.

29 — Apartado 19 de la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia, citada en la nota 20 *supra*; puntos 14 a 19 de las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Jacobs en el asunto en el que recayó dicha sentencia.

30 — Puntos 74 a 77 de las conclusiones del Abogado General Sr. Léger en el asunto en el que recayó la sentencia Royscot y otros, citada en la nota 22 *supra*.

31 — Sentencia de 10 de abril de 1984 (Rec. p. 1861).

32 — Sentencia de 13 de febrero de 1985 (5/84, Rec. p. 617).

las que se establecen excepciones a la Sexta Directiva sólo son conformes al Derecho comunitario si son aprobadas por el Consejo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva.

32. En la sentencia Direct Cosmetics II [33] se había solicitado al Tribunal de Justicia que comprobara la validez de una Decisión del Consejo por la que se autorizaba la adopción de medidas nacionales especiales de inaplicación de la Sexta Directiva. El Tribunal examinó la legalidad de la Decisión de aprobación del Consejo a la luz de los criterios definidos en el artículo 27 de la Sexta Directiva, del principio de proporcionalidad y de los principios fundamentales de dicha Directiva. Tras considerar que la notificación dirigida por el Estado miembro interesado a la Comisión, tal como se establece en el artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva, hacía referencia «suficiente» a los problemas a los que pretendía hacer frente la medida nacional controvertida y que incluía todos los elementos esenciales para identificar el propósito perseguido, [34] el Tribunal declaró finalmente que las medidas aprobadas mediante la Decisión del Consejo no eran desproporcionadas en relación con el fin perseguido, [35] habida cuenta, en todo caso, de la «flexibilidad» que las medidas controvertidas concedían a las autoridades tributarias competentes «para utilizar dicha medida en los casos en que su aplicación se considere oportuna». [36]

33. Dicha jurisprudencia también estaba en la base de la sentencia BP Soupergaz, [37] según la cual las excepciones nacionales a la Sexta Directiva «sólo serán conformes con el Derecho comunitario cuando, por una parte, se limiten al marco de los objetivos contemplados por el apartado 1 del artículo 27 y, por otra parte, hayan sido objeto de una notificación a la Comisión y de una autorización del Consejo, expresa o implícita, obtenida en las condiciones que precisan los apartados 1 a 4 del mismo artículo». [38]

34. Por último, en el asunto Skripalle [39] se solicitó al Tribunal de Justicia que definiera el ámbito de aplicación de la autorización concedida por el Consejo a la República Federal de Alemania, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva, para que adoptara una medida especial de inaplicación de las disposiciones de dicha Directiva por lo que respecta a la tributación de las prestaciones de servicios a título oneroso entre parientes o personas vinculadas. En su sentencia, el Tribunal de Justicia señaló que «las medidas nacionales de inaplicación, que están destinadas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, son de interpretación estricta» y que sólo pueden establecer excepciones a las normas generales de la Sexta Directiva «en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad». [40] Examinando en qué medida se cumplían dichos requisitos en aquel caso y aun admitiendo que puede existir, entre parientes o personas vinculadas, cierto riesgo de fraude o

33 — Sentencia de 12 de julio de 1988 (asuntos acumulados 138/86 y 139/86, Rec. p. 3937).

34 — Apartado 36 de la sentencia Direct Cosmetics II, citada en la nota 33 *supra*.

35 — Apartado 48 de la sentencia Direct Cosmetics II, citada en la nota 33 *supra*.

36 — Apartado 44 de la sentencia Direct Cosmetics II, citada en la nota 33 *supra*.

37 — Citada en la nota 17 *supra*.

38 — Apartado 22 de la sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 17 *supra*.

39 — Sentencia de 29 de mayo de 1997 (C-63/96, Rec. p. I-2847).

40 — Apartado 24 de la sentencia Skripalle, citada en la nota 39 *supra*.

evasión fiscal, el Tribunal de Justicia señaló que tal riesgo no existe «cuando de los datos objetivos se desprende que el contribuyente ha actuado correctamente». [41] Por este motivo, el Tribunal de Justicia definió de manera restrictiva el ámbito de aplicación de la autorización concedida por el Consejo a la República Federal de Alemania.

35. De la jurisprudencia que acaba de analizarse se desprende que el Tribunal de Justicia ha establecido las siguientes líneas directrices en relación con la cuestión controvertida. La deducción de las cuotas del IVA soportadas por los bienes y servicios utilizados en una fase intermedia anterior a la realización de otras operaciones gravadas por el impuesto, con arreglo a lo establecido en el artículo 17 de la Sexta Directiva, es un elemento importante del régimen comunitario del IVA, que está directamente vinculado al principio fundamental de la neutralidad del Impuesto. Por este hecho, las excepciones a dicha norma general, que se derivan especialmente de la posibilidad, contemplada en el artículo 27 de la Sexta Directiva, de introducir nuevas excepciones al sistema general de dicha Directiva, deben interpretarse, en principio, de manera estricta. No obstante, las posibilidades de establecer excepciones otorgadas a los Estados miembros en virtud de la facultad que se les ha conferido, con arreglo a la cláusula de congelación que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, de mantener las exclusiones de la deducción del IVA establecidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Directiva son, según la jurisprudencia dictada hasta ahora, especialmente amplias, en la medida en que se refieren a cualquier gasto, independientemente de su carácter profesional o no: el único límite impuesto a esta facultad de los Estados miembros para excluir la deducción del IVA se refiere al caso extremo en que un Estado miembro haya acabado excluyendo la práctica totalidad de los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción.

V. Por lo que respecta al objeto de la Decisión 89/487

36. Antes de entrar en el examen de la legalidad de la Decisión controvertida, es indispensable determinar con precisión su objeto. Según Ampafrance, la excepción autorizada por el Consejo a la República Francesa se refiere a la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, independientemente de la identidad de la persona en beneficio de la cual el sujeto pasivo sufrague dichos gastos. En cambio, el Gobierno francés sostiene que, habida cuenta del contexto en el que se inscribe la Decisión controvertida en el ordenamiento jurídico interno, sólo puede referirse a la exclusión del derecho a deducción de las cuotas del IVA soportadas por los gastos efectuados en beneficio de terceros con respecto a la empresa interesada. La Comisión parece adherirse a esta última postura. Ni Sanofi ni el Consejo abordan esta cuestión en sus observaciones.

A. *Alegaciones de las partes*

37. Ampafrance expone, en primer lugar, su punto de vista con respecto al Derecho

41 — Apartado 26 de la sentencia Skripalle, citada en la nota 39 *supra*.

tributario aplicable en Francia. Considera que el régimen original, establecido mediante el Decreto de 1967 antes citado, tan sólo excluía del derecho a la deducción de las cuotas del IVA los gastos efectuados para satisfacer las necesidades individuales de los directivos y del personal de las empresas. El Decreto de 1979 extendió la exclusión del derecho a deducción de las cuotas del IVA a todos los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, sin hacer ninguna distinción en función de que beneficiaran a los directivos y al personal de la empresa o a terceros. Además, el Decreto de 1979 no establece ninguna distinción entre los gastos según tengan o no carácter profesional. Ampafrance subraya asimismo que, en su sentencia de 3 de febrero de 1989, Alitalia, el Conseil d'État francés declaró contraria al Derecho comunitario la exclusión del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los gastos controvertidos, que el sujeto pasivo había efectuado en beneficio de terceros. Por lo que respecta a los gastos de esta naturaleza, de la jurisprudencia del Conseil d'État francés anterior a la sentencia Alitalia [42] Ampafrance deduce que, con arreglo al Decreto de 1967, cuando han sido efectuados en beneficio de los directivos o del personal de la empresa, el IVA soportado por dichos gastos podía deducirse, siempre que se demostrara su carácter profesional. De la jurisprudencia del Conseil d'État francés, Ampafrance saca la conclusión de que nunca se ha discutido la posibilidad de los sujetos pasivos de deducir las cuotas del IVA soportadas por los gastos que guarden una relación directa con su actividad profesional. Según afirma, ésta es la razón por la cual las autoridades francesas recurrieron al procedimiento previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva para obtener la autorización del Consejo para excluir del derecho a la deducción del IVA cualquier gasto de alojamiento, restaurante, recepciones o espectáculos, independientemente de que tuviera o no carácter profesional.

38. Ampafrance invoca la interpretación antes expuesta, propuesta por ella por lo que respecta al régimen tributario vigente en Francia a partir de 1967, en apoyo de la tesis según la cual la Decisión 89/487 del Consejo controvertida en el presente caso se refiere a la categoría constituida por la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos y no sólo por los gastos que las empresas sujetas al impuesto sufraguen en beneficio de terceros. Ampafrance afirma que, en la medida en que la República Francesa mantuvo vigente el Decreto de 1967, la cláusula de congelación del artículo 17 de la Sexta Directiva sólo le permitía excluir del derecho a la deducción del IVA los gastos efectuados para satisfacer las necesidades individuales de los directivos y del personal de la empresa. El hecho de que, en la sentencia Alitalia, antes citada, el Conseil d'État únicamente cuestionara la compatibilidad con el Derecho comunitario de las disposiciones del Decreto de 1979 referidas a los gastos efectuados en beneficio de terceros no puede interpretarse —según Ampafrance— como una indicación que demuestre que la exclusión general del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos efectuados en beneficio del personal de la empresa sujeta al Impuesto, tal como se estableció en el Decreto de 1979 y tal como sigue aplicándose hasta ahora, está amparada por la cláusula de congelación del artículo 17 de la Sexta Directiva y, por tanto, es conforme con el Derecho comunitario. En todo caso, Ampafrance considera que el Decreto de 1979 derogó el de 1967. En consecuencia, la República Francesa había perdido la posi-

42 — En particular, invoca las sentencias de 9 de julio de 1977, Chaussures Myris, y de 13 de febrero de 1980, SA Locafrance.

bilidad de invocar la cláusula de congelación en la fecha en que inició el procedimiento previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva. Ampafrance concluye que de ello se desprende lógicamente que la autorización concedida por el Consejo en la Decisión 89/487 tan sólo podía referirse a la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos.

39. En la vista, Sanofi adoptó la misma postura. Sostuvo que la Decisión controvertida tenía por objeto todos los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, independientemente de la identidad de la persona que se beneficiara de ellos.

40. En cambio, el Gobierno francés sostiene que el objeto de la Decisión controvertida del Consejo es manifiestamente más limitado que el que describen las demandantes en los procedimientos principales. En este sentido, invoca la sentencia Alitalia del Conseil d'État francés, de la que deduce, *a contrario,* que la exclusión general del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los gastos de alojamiento, etc., efectuados en beneficio de los directivos y del personal de las empresas sujetas al impuesto, exclusión introducida ya mediante el Decreto de 1967, estaba amparada por la cláusula de congelación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva y, por consiguiente, no era contraria al Derecho comunitario. Tras la sentencia Alitalia, y con el fin de afrontar el problema concreto planteado por el tratamiento fiscal de los gastos efectuados por las empresas en beneficio de terceros, la República Francesa decidió hacer uso de la posibilidad que le otorgaba el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, presentando a la Comisión una solicitud al efecto. En consecuencia, siempre según el Gobierno francés, teniendo en cuenta el contexto en el que se presentó dicha solicitud a las Instituciones comunitarias, la Decisión 89/487 limita la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos únicamente al caso en que dichos gastos sean efectuados por las empresas sujetas al impuesto en beneficio de terceros.

41. A este respecto, la Comisión precisa que la excepción a las disposiciones generales de la Sexta Directiva introducida mediante la Decisión 89/487 controvertida en el presente caso se refiere al apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, no al apartado 6 del mismo artículo, tal como se indica, por inadvertencia, en la Decisión de que se trata. Según la Comisión, la solicitud presentada por las autoridades francesas se inscribía en el marco del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva y tenía por objeto la modificación de la legislación nacional existente en el sentido de una extensión de la exclusión del derecho a la deducción del IVA únicamente en el caso de los gastos efectuados por empresas sujetas al impuesto en beneficio de terceros. La Comisión sostiene que esta interpretación restrictiva de la Decisión 89/487 se basa asimismo en la sentencia Alitalia del Conseil d'État francés, antes citada, en la que este último declaró que la extensión del régimen nacional de exclusiones del derecho a la deducción del IVA sólo era contraria al Derecho comunitario en la medida en que se refería a la categoría específica de los gastos efectuados en beneficio de terceros.

42. En la vista, las partes atribuyeron una especial relevancia al problema de la determinación de las disposiciones de la Sexta Directiva respecto a las cuales la República Francesa solicitó autorización para establecer excepciones, autorización que se le

concedió mediante la Decisión del Consejo controvertida. La Comisión reafirmó su tesis según la cual se trataba del apartado 2 del artículo 17, no del apartado 6, como se indica, por inadvertencia, en el texto de la Decisión. El Gobierno francés y el Consejo consideraron que la excepción de que se trata es perfectamente legal y, en todo caso, se refiere tanto al apartado 2 como al apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva. Las demandantes en los procedimientos principales subrayaron que, en la medida en que el texto de la Decisión menciona el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, la Comisión no puede sostener que se trata de una simple inadvertencia. En la medida en que dicha Decisión autorizó el establecimiento de excepciones al artículo 17, apartado 6, la Decisión de que se trata es inválida.

B. *Definición de postura respecto de los problemas planteados*

a) Por lo que respecta a las disposiciones de la Sexta Directiva a las que pueden establecerse excepciones con arreglo a la Decisión controvertida

43. Analizaré, en primer lugar, la cuestión de si la Decisión controvertida se refería a las disposiciones del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva y/o a las del apartado 2 de este mismo artículo, y, en caso afirmativo, en qué medida. Considero que no puede acogerse la primera de estas dos tesis. Para empezar, cabría plantear la cuestión de en qué consiste el establecimiento de excepciones a la cláusula de congelación del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Una explicación probable consiste en afirmar que la Decisión controvertida autorizó a la República Francesa a ampliar el ámbito de aplicación de la cláusula de congelación de que se trata estableciendo excepciones al derecho a la deducción del IVA que excedieran de las contenidas en la legislación nacional cuando entró en vigor la Sexta Directiva. No obstante, en este caso no cabe plantearse la ampliación del objeto de la cláusula de congelación, en la medida en que el problema que se plantea en Francia no es el del *mantenimiento* de una legislación preexistente, sino el de la *introducción* de nuevas disposiciones nacionales contrarias al contenido de la Sexta Directiva. Estas disposiciones nacionales no son contrarias a la cláusula de congelación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, sino que, simplemente, no están amparadas por dicha cláusula. Sin embargo, son contrarias a las disposiciones del artículo 17, apartado 2, y por este motivo es indispensable dirigir al Consejo la solicitud de autorización prevista en el artículo 27. Por este hecho, es contrario a la lógica de la Sexta Directiva invocar su artículo 27 para justificar el establecimiento de excepciones nacionales a la cláusula de congelación. El artículo 27 confiere a los Estados miembros la posibilidad de establecer excepciones a las disposiciones de la Sexta Directiva mediante la *adopción* de medidas nuevas y no *manteniendo* las disposiciones vigentes con anterioridad a la adopción de dicha Directiva. De todos modos, estas últimas están amparadas por la cláusula de congelación del artículo 17, apartado 6, hasta el punto de que no es necesario que sean aprobadas por el Consejo con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva. En consecuencia, la referencia al artículo 17, apartado 6, que se hace en la Decisión del Consejo controvertida en el presente caso es manifiestamente errónea y la Comisión tiene razón al indicar que las

exclusiones al derecho a la deducción del IVA propuestas por la República Francesa deben referirse necesariamente al apartado 2 de dicho artículo.

44. En consecuencia, se plantea la cuestión de si dicha referencia errónea al apartado 6, en lugar de al apartado 2, del artículo 17 hace que la Decisión controvertida sea defectuosa y, por ende, inválida, como sostienen las demandantes en los procedimientos principales, o si constituye una deficiencia de la Decisión de que se trata que puede subsanarse, según la tesis defendida por la Comisión. Lo cierto es que, durante todo el procedimiento de elaboración de la Decisión, el Gobierno francés, en su solicitud formulada con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva, así como la Comisión, en la propuesta que presentó al Consejo [COM(89) 346 final, de 10 de julio de 1989], y el Consejo, en su Decisión, parecen haber incurrido en un error de Derecho con respecto a las disposiciones de la Sexta Directiva en relación con las cuales se solicitaba la autorización para establecer excepciones. La solicitud de la República Francesa tiene por objeto el artículo 17, apartado 6, y la propuesta de la Comisión y la Decisión del Consejo mencionan la misma disposición. En consecuencia, cabría sostener que la Decisión no es legal, ya que su objeto jurídico es erróneo.

45. No obstante, considero que semejante solución sería exageradamente rigurosa. No creo que el hecho de que las partes que colaboraron en la adopción del acto comunitario de que se trata definieran erróneamente el marco jurídico aplicable sea suficiente para justificar la condena automática e irrevocable de dicho acto. Por el contrario, debe comprobarse en qué medida fueron respetadas en el presente caso las disposiciones de Derecho comunitario aplicables, independientemente de que la referencia a tales disposiciones que se hace en la parte dispositiva de la Decisión sea correcta o falsa. En particular, se plantea esencialmente la cuestión de en qué medida la República Francesa podía utilizar la vía legal que ofrece el artículo 27 de la Sexta Directiva para introducir disposiciones nacionales contrarias a las de la Sexta Directiva, por más que dicho Estado miembro y las Instituciones comunitarias que concedieron la autorización de que se trata creyeran por error que dichas disposiciones nacionales eran contrarias al apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva y no al apartado 2 de ese mismo artículo. Basta precisar que las exclusiones del derecho a la deducción del IVA que la República Francesa sometió a la aprobación del Consejo no eran ciertamente contrarias al apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, sino más bien al apartado 2 de ese mismo artículo.

b) Por lo que respecta al alcance de la exclusión del derecho a la deducción del IVA autorizada mediante la Decisión controvertida

46. Queda por determinar si la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos que fue autorizada mediante la Decisión del Consejo de que se trata se refiere a la totalidad de dichos gastos, independientemente de la identidad de las personas en beneficio de las cuales se hayan efectuado, o se refiere únicamente a los gastos efectuados en beneficio de terceros. Como punto de

partida de este análisis tomaré el escrito mediante el cual la República Francesa solicitó la aplicación del artículo 27 de la Sexta Directiva con el fin de introducir disposiciones nacionales de inaplicación de las disposiciones generales de la Sexta Directiva. Tanto el Gobierno francés como la Comisión se refieren a dicho escrito, considerando que de él se desprende indirectamente que la solicitud de autorización dirigida por la República Francesa al Consejo se refería únicamente a los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos efectuados en beneficio de terceros.

47. Pienso que el razonamiento de las autoridades francesas, tal como aparece formulado en el escrito que dirigieron a la Comisión el 13 de abril de 1989, adolece de una contradicción fundamental. Por un lado, presupone que, con arreglo al Derecho interno, la exclusión del derecho a la deducción del IVA por los gastos controvertidos del personal y de los directivos de las empresas se basa en el Decreto de 1967 antes citado, que en principio está amparado por la cláusula de congelación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva; en cambio, la exclusión del derecho a la deducción del IVA por los gastos de la misma naturaleza efectuados por las empresas en beneficio de terceros no parece poder encontrar fundamento legal, sobre todo tras la sentencia Alitalia del Conseil d'État francés, en la legislación nacional anterior a la Sexta Directiva. Por otro lado, la solicitud de la República Francesa destinada a obtener la autorización para establecer excepciones a las normas de la Sexta Directiva al amparo del artículo 27 está formulada de modo que se refiere a la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, independientemente de que estén destinados a los directivos y al personal de las empresas o a terceros. En resumen, del contenido del escrito antes citado, dirigido por la República Francesa a la Comisión, se desprende que, mientras que la República Francesa parece considerar que la exclusión del derecho a la deducción del IVA está amparada, al menos por lo que respecta a los gastos de los directivos y del personal de las empresas, por la cláusula de congelación, sin embargo solicitó la aplicación del artículo 27 para el conjunto de la legislación nacional relativa a la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, etc., sin hacer ninguna distinción entre los directivos o el personal, por un lado, y los terceros, por otro.

48. Por lo que respecta a la propia Decisión 89/487, procede observar que su ámbito de aplicación está delimitado con toda claridad. Dicha Decisión excluye del derecho a la deducción del IVA el conjunto de los gastos «de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos», independientemente de la identidad de las personas en beneficio de las cuales los efectúe la empresa. En otras palabras, el legislador comunitario acepta que, por lo que respecta a los gastos controvertidos, se establezca una excepción general a las normas generalmente aplicables del artículo 17 de la Sexta Directiva.

49. Se plantea la cuestión de si, tal como sostiene la República Francesa y también la Comisión, aunque de manera indirecta, la Decisión del Consejo que estoy analizando,

correctamente interpretada, se refiere únicamente a los casos de exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos efectuados en beneficio de terceros y no en beneficio del personal o de los directivos de la empresa, y, en caso afirmativo, en qué medida, habida cuenta de que esta última categoría de gastos está contemplada ya en las disposiciones nacionales amparadas por la cláusula de congelación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. No puedo adherirme a la propuesta de solución que acabo de describir. Esta solución equivale a reconocer la posibilidad de interpretar el contenido de un acto de las Instituciones comunitarias a la luz del Derecho nacional y, además, en un sentido contrario al tenor literal de dicho acto. En efecto, la formulación de la Decisión 89/487 no deja lugar a ninguna duda sobre su alcance conceptual: confiere a la República Francesa la posibilidad de excluir del derecho a la deducción del IVA la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, independientemente de la identidad de las personas en beneficio de las cuales se hayan efectuado y de lo estrecha que sea la relación que tengan con la actividad profesional del sujeto pasivo. La tesis según la cual la Decisión controvertida no se aplica, pese a su claridad, a todos los casos descritos en sus disposiciones, sino únicamente a algunos de ellos, habida cuenta de la legislación nacional anteriormente vigente, menoscaba, en primer lugar, los fundamentos del propio ordenamiento jurídico comunitario, ya que supedita la interpretación de una norma comunitaria al contenido y las particularidades del Derecho interno. Además, es contraria al principio fundamental de la seguridad jurídica, en la medida en que permite interpretar una norma en un sentido contrario a su tenor, induciendo a error a los sujetos de Derecho con respecto a su ámbito de aplicación. En todo caso, en aplicación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* la República Francesa no puede solicitar una interpretación contraria a Derecho de la Decisión 89/487.

50. Por último, procede señalar que la situación en Derecho interno francés, invocada por la República Francesa, dista mucho de ser clara. La sentencia Alitalia del Conseil d'État, antes citada, se limita a proporcionar indicios —que pueden ser refutados— de que la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos controvertidos efectuados en beneficio del personal y de los directivos de una empresa, exclusión establecida mediante el Decreto de 1979, estaba amparada por la cláusula de congelación en virtud del anterior Decreto de 1967. Además, no está claro que el pasaje de la Decisión 89/487 que autoriza la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por los «gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos» tenga un contenido idéntico al de los artículos 7 y 11 del Decreto de 1967, conforme a los cuales, por un lado, «no será deducible el impuesto soportado por los gastos de alojamiento o estancia de los directivos y del personal de las empresas» y, por otro, «no será deducible el impuesto soportado por los gastos destinados a la satisfacción de las necesidades individuales de los directivos y del personal de las empresas, y en particular el correspondiente a los gastos de recepciones, restaurante y espectáculos». Dejando a un lado las diferencias en la formulación literal, se plantea la cuestión de en qué medida las disposiciones controvertidas del Decreto de 1967 prohíben la deducción del

IVA soportado por los gastos de que se trata, aun cuando tengan un carácter estrictamente profesional.[43] En el caso de que no se admita esta posibilidad,[44] es decir, si se considera posible, incluso a la luz del Decreto de 1967, la deducción del IVA soportado por los gastos de carácter profesional, el ámbito de aplicación de dicho Decreto resultará más reducido que el de la Decisión 89/487, ya que no excluye de manera general el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas por dichos gastos. Naturalmente, la cuestión del alcance de la legislación nacional y, más concretamente, del Decreto de 1967 no es competencia de este Tribunal de Justicia, sino del Juez nacional. No obstante —por volver sobre la premisa en la que he basado mi razonamiento—, sería contrario a la propia esencia del Derecho comunitario atribuir al Juez nacional una competencia que le permita determinar el contenido de un acto comunitario *por la vía de* una interpretación de su legislación interna.

51. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, pienso que no sería correcto intentar reconstruir el significado de la Decisión 89/487 *por intermediación* del Derecho francés y reformular el contenido de dicha Decisión en el sentido de que autoriza a la República Francesa a excluir determinados gastos del derecho a deducir las cuotas del IVA únicamente en los casos en que dichos gastos se efectúen en beneficio de terceros con respecto a la empresa sujeta al impuesto, y no cuando se refieran a sus directivos o su personal. En consecuencia, considero que la Decisión controvertida se aplica a las dos categorías de gastos antes citadas, tal y como se desprende claramente de su tenor. Una cuestión diferente es la de la determinación del régimen tributario aplicable en Francia si la Decisión 89/487 se declara finalmente contraria al Derecho comunitario. Sólo volveré a ocuparme de esta cuestión —en la medida en que afecta a la aplicación de la Sexta Directiva— si, tras haber comprobado la legalidad de la Decisión del Consejo que estoy examinando, cuestiono su validez.

VI. Por lo que respecta a la legalidad de la Decisión 89/487

A. *Alegaciones de las partes*

a) Ampafrance

52. Ampafrance afirma que la Decisión controvertida, por una parte, es contraria a los objetivos del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva y, por otra, no satisface las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad.

53. Por lo que respecta a los objetivos del artículo 27, éstos consisten únicamente en

43 — Véanse (punto 37 *supra*) los argumentos formulados sobre este particular por Ampafrance y la jurisprudencia del Conseil d'État francés a la que se remitió dicha parte.

44 — Esta solución se ve corroborada también por una interpretación literal del Decreto de 1967, del que parece derivarse que, si bien los gastos de alojamiento de los directivos y del personal de las empresas están globalmente excluidos del derecho a la deducción del IVA, los demás gastos conexos (alimentación, espectáculos, etc.) sólo lo están en caso de que estén relacionados con las «necesidades individuales» de los trabajadores.

la simplificación de la percepción del impuesto y en la lucha contra determinados casos de fraude o de evasión fiscal. En su solicitud, el Gobierno francés hizo referencia al segundo de estos objetivos, es decir, declaró que pretendía hacer frente a determinadas situaciones de fraude y de evasión fiscal. Por su parte, el Consejo no puede, conforme a una reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia,[45] autorizar la introducción de excepciones nacionales que tengan por objeto conseguir otros objetivos que no sean los enumerados de manera taxativa en la disposición controvertida de la Sexta Directiva. No obstante, según Ampafrance, la exclusión del derecho a deducir el IVA de que se trata en el presente asunto no se funda en la voluntad de sancionar determinados casos de fraude o de evasión fiscal, sino en la «presunción» sobre la existencia de un riesgo de fraude o de evasión fiscal derivados del carácter «mixto» (privado y profesional) de los gastos de que se trata. En consecuencia, afirma que las autoridades francesas no pretendían luchar contra los riesgos enumerados de manera taxativa en la Sexta Directiva, sino establecer un mecanismo que les permitiera dejar de verificar el carácter profesional o no de determinados gastos. Por lo demás, Ampafrance subraya que, en Francia, los gastos de recepción que tengan un carácter profesional pueden ser deducidos del beneficio imponible a efectos del impuesto sobre sociedades con arreglo al artículo 39.1.1 del CGI, siempre que se demuestre que fueron efectuados en interés de la empresa. Según Ampafrance, esta observación es suficiente para demostrar que no existen riesgos reales de fraude o de evasión fiscal vinculados a la deducción de los gastos de recepción. Además, Ampafrance considera que la Decisión 89/487 fue adoptada utilizando de forma improcedente el procedimiento del artículo 27 de la Sexta Directiva: por un lado, dicha Decisión tiene por objeto la introducción de una exclusión adicional del derecho a deducir el IVA que ya había sido propuesta y, posteriormente, descartada con ocasión de la adopción de la Sexta Directiva; por otro, se trata de evitar de manera indirecta las consecuencias originadas en el ordenamiento jurídico interno por la sentencia Alitalia del Conseil d'État francés, antes citada,[46] que anuló determinadas disposiciones del Decreto de 1979.

54. Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, Ampafrance considera que las disposiciones controvertidas de la Decisión 89/487 establecen una exclusión general y sistemática al derecho de deducción del IVA, sin que sea necesario probar que existe realmente un riesgo de fraude o de evasión fiscal. En consecuencia, en la medida en que crean una presunción *iuris et de iure* en virtud de la cual es posible excluir el derecho a la deducción del IVA aun en el caso en que se demuestre la inexistencia de riesgo alguno para la percepción del impuesto, las disposiciones de que se trata son desproporcionadas en relación con el objetivo perseguido. Además, según Ampafrance, en el Derecho francés existen otras medidas que permiten a las autoridades tributarias hacer frente de manera eficaz al problema del fraude y la evasión fiscal. Por ejemplo, en el artículo 230, apartado 1, del Anexo II del CGI se establece que el IVA que haya gravado los bienes y servicios que los sujetos pasivos se adquieran o se presten a sí mismos sólo es deducible si dichos bienes y servicios son «necesarios» para su actividad profesional. La estricta aplicación de esta norma sería suficiente para garantizar la observancia de la legislación tributaria y

45 — Véase la sentencia Skripalle, citada en la nota 39 *supra*, apartado 30.

46 — Véase el punto 14 *supra*.

permitir que se efectuaran controles fiscales eficaces. Además, tal como señala Ampafrance, en el Derecho francés existe un sistema eficaz de control de los gastos de que se trata, a saber, el que establece la obligación de presentar una relación detallada de los gastos generales junto con la declaración anual de resultados. Por último, esta parte deduce de la sentencia Comisión/Bélgica (324/82), antes citada,[47] que las medidas nacionales de prevención de los riesgos de fraude o evasión fiscal sólo pueden dejar de aplicar un régimen general de la Sexta Directiva dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo. Puesto que existen medidas menos onerosas para los sujetos pasivos que una exclusión general y sistemática del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los gastos controvertidos, dicha exclusión es contraria al Derecho comunitario.

55. En resumen, Ampafrance considera que la Decisión del Consejo controvertida no satisface las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad, ya que introduce, con carácter general y absoluto, una presunción *iuris et de iure* que presupone la existencia de un riesgo de fraude y de evasión fiscal sin que la Delegación de Hacienda deba aportar la prueba de la existencia de dicho riesgo y sin que el sujeto pasivo pueda presentar prueba en contrario, cuando existen en Francia medidas menos onerosas que permitirían hacer frente a este tipo de situaciones.

b) Sanofi

56. Sanofi basa sus observaciones en un fundamento análogo: tras haber explicado las razones por las cuales procede declarar la admisibilidad de la cuestión prejudicial que pone en entredicho la validez de un acto de las Instituciones comunitarias, centra su análisis en el problema de la proporcionalidad. Sostiene que la Decisión 89/487 no satisface las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad, ya que el objetivo perseguido por dicha Decisión podría alcanzarse por otros medios menos atentatorios contra los objetivos de la Sexta Directiva. Asimismo, considera que el asunto de que conoce el Tribunal de Justicia presenta similitudes con el que dio lugar a la sentencia Comisión/Bélgica (324/82),[48] en el que el Tribunal de Justicia declaró que las disposiciones nacionales que establecen excepciones globales y sistemáticas a las normas de la Sexta Directiva eran desproporcionadas con respecto al objetivo perseguido. Además, según las observaciones formuladas por Sanofi, la motivación de la Decisión de que se trata es sumamente sucinta y no explica las razones por las cuales debía autorizarse la excepción propuesta por la República Francesa. Debido a estas lagunas en su motivación, el Juez no puede controlar la proporcionalidad de la Decisión adoptada y ésta es, por ello, inválida.

57. Por otro lado, también Sanofi hace referencia a las disposiciones del Derecho francés relativas al impuesto sobre sociedades y observa que los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos son deducibles de la base imponible; en otras palabras, por lo que respecta al marco específico del impuesto sobre sociedades, el legislador francés no considera que la posibilidad de deducir los

47 — Citada en la nota 31 *supra*.

48 — Citada en la nota 31 *supra*.

gastos controvertidos implique de manera automática un fraude o una evasión fiscal. En consecuencia, la introducción de una presunción *iuris et de iure* de fraude o de evasión fiscal constituye una medida de protección de la legalidad tributaria desproporcionada, en la medida en que esta última podría garantizarse mediante un control concreto eficaz de los gastos de que se trata. Sanofi estima que una forma de control eficaz de este tipo es la que se establece en el artículo 230 del Anexo II del CGI, en virtud del cual cualquier gasto que no haya sido realizado en «interés» de la empresa no puede ser objeto de deducción en el marco del IVA.

58. Por último, Sanofi añade dos argumentos: en primer lugar, se refiere al Derecho nacional de un gran número de Estados miembros que admiten la deducibilidad de los gastos controvertidos; por tanto, no comprende las dificultades relativas al control de los fraudes o evasiones fiscales que el Gobierno francés invocó y cuya existencia admitió el Consejo. En segundo lugar, observa que la excepción controvertida, cuya introducción por parte de la República Francesa se autorizó mediante la Decisión 89/487, tenía carácter temporal; no obstante, la incapacidad del Consejo para adoptar las medidas previstas en el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva hizo que esta situación provisional perdurara y, por ello, dicha excepción pasó a ser desproporcionada con respecto al objetivo que perseguía. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, Sanofi propone al Tribunal de Justicia que declare inválida la Decisión 89/487.

c) Gobierno francés

59. El Gobierno francés recuerda, en primer lugar, que el sistema del IVA tiene como objetivo fundamental gravar el consumo final y no el consumo intermedio que se produce en el marco de otra actividad profesional gravable.[49] Sin embargo, no siempre resulta fácil, para determinadas categorías de gastos, determinar si se efectúan para satisfacer necesidades profesionales o necesidades privadas, criterio utilizado para determinar si se trata de consumo final o consumo intermedio. Esta dificultad basta para hacer posibles las prácticas de fraude o de evasión fiscal por parte de los sujetos pasivos, como por lo demás subrayó la Comisión en sus propuestas de Sexta y Duodécima Directivas.[50] Por lo demás, es precisamente éste el motivo por el cual el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva contempló la posibilidad de adoptar medidas especiales de inaplicación con el fin de hacer frente al riesgo de fraude o de evasión fiscal. Así las cosas, teniendo en cuenta, por una parte, los riesgos de consumo final sin sujeción al impuesto, especialmente por lo que respecta a los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos y, por otra, la dificultad de separar los gastos profesionales de los privados, el Gobierno francés considera que la Decisión 89/487 controvertida en el presente caso es plenamente conforme con el objetivo definido en el artículo 27 de la Sexta Directiva.

49 — El Gobierno francés hace referencia a la sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer (C-165/88, Rec. p. 4081), apartado 20.

50 — Véanse los puntos 9 y 10 *supra*.

60. Además, el Gobierno francés recuerda que, por los mismos motivos, la mayoría de los Estados miembros aplican medidas similares. Por lo que respecta, en concreto, a su propio caso, afirma que la sentencia Alitalia del Conseil d'État francés, antes citada, [51] provocó un gran riesgo de fraude y de evasión fiscal por parte de las empresas y dificultó el control del destino de los gastos controvertidos, en la medida en que incitó a las empresas a realizar unos gastos cada vez más elevados en beneficio de terceros.

61. Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Gobierno francés considera que la Decisión 89/487 satisface las exigencias derivadas de dicho principio, tal como se describen en la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia. Más concretamente, recuerda la postura adoptada por el Tribunal en la sentencia Molenheide y otros, [52] en la que declaró que, «de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata». El Gobierno francés afirma que la exclusión del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos que establece la Decisión 89/487 se limita a los casos en los que no existen riesgos reales de fraude o de evasión fiscal, que se corresponden con situaciones en las que es imposible determinar la naturaleza profesional o privada de los gastos de que se trata; en cambio, el artículo 1, apartado 2, de la Decisión controvertida enumera los casos en que, debido al carácter profesional de los gastos de que se trata, es posible deducir el IVA.

62. Según el Gobierno francés, la exclusión del derecho a la deducción del IVA controvertida en el presente caso es necesaria en la medida en que no existen otros medios satisfactorios que permitan comprobar la naturaleza de los gastos controvertidos. Por ejemplo, las facturas emitidas a nombre de una empresa no permiten determinar las personas en beneficio de las cuales se han efectuado los gastos. Además, admitir la deducibilidad de las cantidades de que se trata tomando como base las indicaciones proporcionadas por las propias empresas tendría como resultado indeseable multiplicar los procedimientos jurisdiccionales y extrajudiciales relativos a la realidad de los gastos de que se trata.

63. El Gobierno francés considera asimismo que carece de pertinencia proceder a una comparación entre la situación de que se trata en el presente asunto y el régimen vigente en Francia por lo que respecta al impuesto sobre sociedades, debido a las diferencias fundamentales que existen entre este impuesto y el IVA. El IVA es un impuesto sobre el consumo final y se basa en un mecanismo que garantiza la neutralidad del impuesto. Las deducciones del IVA se aplican exclusivamente a los gastos efectuados para las necesidades de operaciones gravadas. Por el contrario, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta se calculan a partir de los rendimientos o beneficios netos, es decir, de las cantidades resultantes una vez deducidos de los importes brutos los gastos necesarios para la generación de

51 — Véase el punto 14 *supra*.

52 — Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), apartado 46.

dichos rendimientos o beneficios. Además, el Gobierno francés consideraría arbitraria una solución que autorizara la deducción del IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones, etc., de las empresas controvertidos siempre que no superen un determinado límite máximo. En todo caso, el Gobierno francés subraya que el carácter proporcionado de la Decisión 89/487 ya fue objeto de un control en profundidad por parte de la Comisión y el Consejo, control que cumplió de manera totalmente satisfactoria las exigencias de la jurisprudencia.

64. En la vista, el Gobierno francés solicitó al Tribunal de Justicia que, si finalmente declara inválida la Decisión del Consejo de que se trata, limite los efectos de su sentencia declarando la Decisión inválida *ex nunc*. El Gobierno francés fundó esta pretensión en la necesidad de respetar la confianza legítima de las autoridades francesas en la validez de la Decisión.

d) Comisión

65. Tras recordar la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad en el marco específico del artículo 27 de la Sexta Directiva, la Comisión deduce de ella que sería contrario al Derecho comunitario establecer restricciones al derecho a deducir el IVA en los casos en que, en primer lugar, se ha demostrado de manera objetiva que no puede imputarse ningún fraude o evasión fiscal al sujeto pasivo y, en segundo lugar, las restricciones establecidas no se limitan a lo que es absolutamente necesario para evitar los riesgos de fraude o de evasión fiscal. Por lo que respecta a la naturaleza específica de los gastos mencionados en la Decisión 89/487, la Comisión subraya que la Sexta Directiva excluye, en todo caso, el derecho a deducir el IVA soportado por los gastos «que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación». [53] Además, la Comisión se remite a su propuesta de Sexta Directiva, en la que señaló la dificultad, cuando no la imposibilidad, de desagregar la parte profesional y la parte privada de los gastos de que se trata.

66. De las consideraciones precedentes, la Comisión deduce que obró correctamente al admitir la justificación de las autoridades francesas según la cual, en el presente asunto, existía un importante riesgo de elusión de las normas del IVA: las empresas pueden hacerse cargo de gastos en forma de regalos o de otras ventajas en especie que no deberían ser objeto de una deducción del IVA, ya que no tienen ningún vínculo con sus actividades, sin que pueda distinguirse en qué medida dichos gastos benefician a los directivos y al personal de la empresa o a terceros. Además, las propias autoridades francesas determinaron los casos en los que no existe ningún riesgo de fraude o de evasión fiscal, y los exceptuaron de las exclusiones del derecho a deducir el IVA: se trata de los casos enumerados en el artículo 1, apartado 2, de la Decisión 89/487.

67. La Comisión indica asimismo que la inaplicación temporal autorizada mediante

53 — Artículo 17, apartado 6, segunda frase, de la Sexta Directiva.

la Decisión de que se trata se refiere en realidad a casos en los que existe un grave riesgo de fraude o de evasión fiscal. Pese al laconismo de la motivación de la Decisión controvertida, considera que dicho riesgo está suficientemente acreditado. En particular, se refiere a determinadas particularidades culturales existentes en Francia, donde algunas operaciones se realizan con «café, copa y puro», lo que explica que otros Estados miembros, en los que las costumbres en la materia son muy diferentes, no hayan establecido exclusiones análogas. La Comisión añade que la prohibición controvertida autorizada por el Consejo tiene la ventaja de la claridad, la simplicidad y la seguridad jurídica, tanto para los agentes económicos como para las autoridades tributarias. Así, la Comisión afirma que las medidas contempladas en la Decisión 89/487 están justificadas y satisfacen todas las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad, es decir, que son necesarias, apropiadas y proporcionadas en el sentido estricto del término.

68. No obstante, la Comisión estima que las autoridades nacionales deben ejercer, a la hora de aplicar la medida general y abstracta aprobada mediante la Decisión 89/487, un control concreto sobre las situaciones tributarias, de modo que distingan los casos en que efectivamente existe un riesgo de fraude o de evasión fiscal de aquellos otros en los que es posible determinar de manera objetiva que determinados gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos tienen un carácter estrictamente profesional y deben poder acogerse al derecho a la deducción del IVA.

e) Consejo

69. En sus observaciones, el Consejo defiende la validez de la Decisión 89/487. Considera que dicha Decisión se justifica por la dificultad, cuando no la imposibilidad, de controlar eficazmente la naturaleza (profesional o no) de los gastos controvertidos. Además, según el Consejo, el respeto del principio de proporcionalidad por parte del legislador comunitario se desprende del hecho de que el artículo 1, apartado 2, de la Decisión 89/487 contemple los casos en que es posible practicar la deducción del IVA soportado por los gastos controvertidos, en la medida en que se haya demostrado objetivamente que guardan relación con la actividad profesional de la empresa. El Consejo subraya asimismo que, en virtud de las disposiciones de la Sexta Directiva, sólo es deducible el IVA correspondiente a los gastos estrictamente profesionales, lo que excluye de la deducción el IVA correspondiente a los gastos que puedan calificarse de gastos de «lujo». Asimismo considera que la Decisión 89/487 se justifica con independencia de que se compruebe la existencia de intención de fraude o de evasión fiscal en el sujeto pasivo o de un fraude o una evasión fiscal propiamente dichos. El mero hecho de que la naturaleza de los gastos de que se trata permita utilizarlos como medio de fraude o de evasión fiscal difícilmente controlables por parte de las autoridades tributarias es suficiente para justificar las disposiciones controvertidas. No existe la certeza de que la utilización de otro método para hacer frente al problema planteado, como podría ser la limitación a tanto alzado del importe de las deducciones, respondiera mejor al objetivo de la Directiva, a saber, la deducción del IVA soportado por los gastos profesionales intermedios. Dicho método podría introducir un elemento de discrimi-

nación entre los agentes económicos que podría dar lugar a una distorsión de la competencia.

B. *Definición de postura sobre los problemas expuestos*

70. En primer lugar, no discuto que la lucha contra el fraude o la evasión fiscal sea una aspiración legítima e importante para cualquier autoridad tributaria que desee garantizar la consecución de los objetivos de la Sexta Directiva y el perfecto funcionamiento del mecanismo del IVA. De no ser así, el riesgo de elusión de la tributación del consumo final pondría en entredicho la propia filosofía del sistema tributario de que se trata.

71. A este respecto, el legislador comunitario estableció una distinción fundamental entre los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional y los que no guardan relación con la actividad profesional del sujeto pasivo, excluyendo expresamente los gastos de lujo, de recreo o de representación del derecho a la deducción del IVA. Únicamente los gastos de carácter estrictamente profesional pueden considerarse como gastos en bienes o servicios que «se utilicen [por el sujeto pasivo] para las necesidades de sus propias operaciones gravadas» a efectos del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva y, por tanto, beneficiarse del derecho a la deducción del IVA.

72. Ahí radica la dificultad del presente asunto. Evidentemente, existen gastos respecto de los cuales resulta muy difícil determinar si tienen carácter profesional o no. Son precisamente los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, sobre los que se centra el presente análisis, los que presentan el mayor grado de dificultad a este respecto, en la medida en que su relación con la actividad profesional de la empresa no resulta evidente, lo que puede favorecer el fraude o la evasión fiscal. Por lo demás, ésta es la razón por la cual no ha sido posible adoptar, en relación con tales gastos, una solución legislativa global a escala comunitaria, como lo atestiguan las dificultades experimentadas con ocasión del procedimiento de elaboración de las Directivas Sexta y Duodécima. [54] Por si fuera poco, en el caso de algunos de estos gastos, la distinción entre gastos profesionales que pueden acogerse al derecho a la deducción del IVA y gastos privados sometidos al impuesto puede resultar imposible en la práctica, de modo que tan solo una exclusión total del derecho a la deducción del IVA permite garantizar el interés general y sancionar determinadas formas de comportamiento ilegal de los sujetos pasivos. Debe subrayarse una vez más que el correcto funcionamiento del mecanismo del IVA establecido mediante la legislación tributaria comunitaria presupone, evidentemente, que se luche contra cualquier forma de fraude o de evasión fiscal; el legislador comunitario reconoce esta necesidad al permitir a los Estados miembros solicitar y obtener del Consejo la autorización para adoptar, con arreglo al

54 — Véanse los puntos 9 y 10 *supra*.

artículo 27 de la Sexta Directiva, medidas especiales de inaplicación de sus normas generales con el fin de «evitar determinados fraudes o evasiones fiscales».

73. De las observaciones precedentes parece desprenderse que las disposiciones controvertidas contenidas en la Decisión de que se trata son, a primera vista, conformes con la lógica del artículo 27 de la Sexta Directiva, en la medida en que tienen por objeto la consecución de los objetivos descritos en dicho artículo. No obstante, dichas observaciones no permiten necesariamente concluir que las disposiciones de que se trata se atengan a los objetivos globales de la Sexta Directiva y puedan insertarse en el sistema normativo que ésta establece. El problema estriba en el hecho de que, si se excluye el derecho a la deducción del IVA soportado por cualquier gasto de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos, con excepción únicamente de los tres casos enumerados en el artículo 1, apartado 2, de la Decisión, se excluye dicho derecho en relación con el IVA soportado por gastos respecto a los que puede demostrarse que efectivamente están relacionados con el proceso de producción de las empresas, es decir, que tienen un carácter estrictamente profesional. Ampafrance invoca el ejemplo de los gastos efectuados por una empresa para el hospedaje de representantes o clientes con ocasión de la presentación de determinados productos ofrecidos a la venta. Es indiscutible que, *hasta cierto punto,* dichos gastos tienen una relación directa con las actividades de la empresa y no pueden considerarse como gastos de consumo final.

74. En consecuencia, no es imposible que la aplicación con carácter general del sistema de exclusión del derecho a la deducción del IVA establecido mediante la Decisión del Consejo controvertida en el presente caso dé lugar a la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado por gastos de carácter profesional de las empresas. Se trata de una eventualidad que tampoco han discutido las partes que defendieron la legalidad del acto comunitario que estamos examinando. Ahora bien, de este modo, al intentar resolver un problema creado por la existencia de una posible disfunción en el mecanismo de percepción del IVA (riesgo de fraude o de evasión fiscal), se socava, por otra vía igualmente grave, este mismo régimen fiscal, sometiendo al impuesto determinadas formas de consumo intermedio, con lo que se viola el principio fundamental de la neutralidad del impuesto. Pienso que, si se interpreta y aplica correctamente la Sexta Directiva, no puede resolverse el problema del mecanismo de imposición recurriendo a una solución igualmente problemática desde el punto de vista de la compatibilidad con las normas fundamentales de funcionamiento del mecanismo de que se trata. En todo caso, una exclusión del derecho a la deducción del IVA tan amplia y absoluta como la controvertida en el presente caso es contraria a los objetivos de la Directiva y trastorna el equilibrio entre sus distintas disposiciones. Con ello, quiero decir que el artículo 27 de la Sexta Directiva no puede utilizarse como arma para socavar uno de los fundamentos de dicha Directiva, a saber, el principio de neutralidad del impuesto.

75. A este respecto, no es indiferente, desde un punto de vista jurídico, que las disposiciones comunitarias controvertidas equivalgan a la adopción de una presunción *iuris et de iure* con respecto a una determinada categoría de cargas fiscales. La introducción de una presunción de este tipo suscita, en mi opinión, cuestiones relativas

a su compatibilidad con las normas fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario. El principio del Estado de Derecho, la protección de la igualdad ante el impuesto y la garantía de una protección jurisdiccional plena y eficaz —conceptos que cada vez están adquiriendo un mayor relieve en el sistema jurídico edificado por la Comunidad— no son en modo alguno compatibles con la idea de la introducción de presunciones *iuris et de iure* destinadas a resolver legalmente problemas concretos como el de la calificación jurídica, a efectos fiscales, de una determinada categoría de gastos. No es casualidad que exista, en los Derechos nacionales de los Estados miembros, una tendencia a considerar anticonstitucionales los «axiomas jurídicos» de este tipo. [55] Por lo demás, no existe la certeza de que sea conforme con los principios del Convenio Europeo de Derechos Humanos, cuya observancia impone ahora expresamente el Tratado CE. [56] Además, la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia proporciona indicaciones de las que cabe deducir que este último no contempla con demasiada simpatía el fenómeno de las presunciones *iuris et de iure*. [57]

76. A estas consideraciones, cabe añadir otras relativas al principio de proporcionalidad. Procede señalar que la posibilidad de considerar que las presunciones *iuris et de iure* antes citadas son conformes a los objetivos generales de la Sexta Directiva y no plantean, por su naturaleza, ningún otro problema de legalidad desde el punto de vista comunitario no afecta en modo alguno a las apreciaciones relativas al principio de proporcionalidad. Independientemente del modo en que se opte por resolver los problemas de que se trata, para

55 — En el presente caso, me limitaré a citar el ejemplo de Grecia, donde el Symvoulio tis Epikrateias, pese a que inicialmente había considerado constitucionales bajo determinadas condiciones las presunciones fiscales *iuris et de iure* (StE 434/1983, en EDD 1984, 75), finalmente declaró que una presunción fiscal relativa a la existencia de una renta era conforme a las normas constitucionales si «dicha presunción puede refutarse legalmente [...] de modo que el interesado siempre tenga la posibilidad de demostrar que ha percibido una renta inferior a la derivada de la presunción» (StE 1694/1900, en NoB 39, p. 153, ToS 1990, p. 493, DD 1990, p. 1189). La doctrina siempre ha adoptado una actitud negativa con respecto a las presunciones *iuris et de iure:* a título indicativo, véanse Bei: «Ta amachita tekmiria», en D. 9, p. 761; Kypraios: «Ta antisyntagmatika amachita tekmiria tou N. 820/9978», en DFN 1980, p. 679; Paulopoulos: «I anadromikotita ton forologikon nomon», en DFN 1991, pp. 1733 y ss., especialmente p. 1740; Dellis: «I syntagmatikotita tou antikeimenikou prosdiorismou tou forologiteou eisodimatos», en DFN 1996, p. 841.

56 — Aun cuando el Tribunal de Estrasburgo no haya abordado específicamente la cuestión de las presunciones fiscales *iuris et de iure,* parece que la adopción de este tipo de presunciones menoscaba el derecho de todo persona a interponer un recurso ante un tribunal independiente e imparcial con el fin de que su causa sea vista «equitativamente», derecho garantizado por el artículo 6, apartado 1, del CEDH, que ha sido interpretado mediante sentencias bien conocidas: sentencias de 29 de abril de 1988, Belilos/Bélgica (Serie A nº 132); de 17 de enero de 1970, Delcourt/Bélgica (Serie A nº 11), y de 25 de marzo de 1983, Minelli/Italia (Serie A nº 62). Además, no es casualidad que este mismo órgano jurisdiccional haya asimilado determinadas sanciones fiscales impuestas por las autoridades administrativas a las «acusaciones en materia penal» del artículo 6 del Convenio.

57 — Sentencias de 6 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-208/88, Rec. p. I-4445), y Comisión/Irlanda (C-367/88, Rec. p. I-4465). En dichas sentencias, el Tribunal de Justicia declaró contraria a la legislación comunitaria vigente una medida nacional que establecía una franquicia para la cerveza importada en los equipajes personales de los viajeros, pero limitada a una determinada cantidad. El Tribunal de Justicia consideró que la medida controvertida suponía la presunción *iuris et de iure* del carácter comercial de la importación y era parcialmente contraria a las disposiciones de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios, y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros (DO L 133, p. 6; EE 09/01, p. 19). Tal como señaló el Abogado General Sr. Darmon en las conclusiones que presentó en los asuntos en los que recayeron las citadas sentencias, «por consiguiente, [...] la observancia de la Directiva 69/169 [...] implica por parte de las autoridades nacionales un control *in situ* de carácter práctico que, en su caso, permita tomar en consideración el carácter no comercial de una importación referente a una cantidad de litros de cerveza aparentemente elevada. [...] En realidad, parece que las autoridades aduaneras de los Estados miembros tienen, sin duda alguna, la posibilidad de, hasta cierto punto, *establecer* un control adecuado. Como aceptara la Comisión en el acto de la vista, al parecer, es imaginable y conforme con la Directiva que los aduaneros puedan considerar que, a partir de una determinada cantidad, existe la presunción de que la importación no carezca de todo carácter comercial, sin que ello excluya absolutamente la posibilidad de que el viajero pruebe lo contrario. Me refiero en este punto a la diferencia que existe entre la fijación de una norma imperativa, que descarta la consideración de situaciones particulares, y la indicación [...] de un criterio cuantitativo que permita establecer una presunción sin, no obstante, prohibir la práctica de prueba en contrario. [...] En consecuencia, al parecer, es realizable una aplicación correcta de la Directiva que no suponga un exceso, y de hecho la imposibilidad, del control puntual, ni la vulneración de la propia esencia del sistema comunitario [...]» (puntos 18 y 19).

que pueda admitirse la legalidad de la Decisión del Consejo controvertida en el presente asunto, es necesario que las disposiciones que contiene sean consideradas necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que persiguen, y que afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva. [58]

77. El método consistente en excluir del derecho a la deducción del IVA soportado, con carácter general y absoluto, toda una categoría de gastos resulta problemático ya a la luz del principio de proporcionalidad. Las tres excepciones a la exclusión general del derecho a la deducción del IVA enumeradas en el artículo 1, apartado 2, de la Decisión controvertida no prueban —aunque haya quienes afirmen lo contrario— que la República Francesa, la Comisión y el Consejo investigaran todos los casos en que los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos constituyen cargas estrictamente profesionales, limitando de este modo la prohibición del apartado 1 a lo absolutamente indispensable para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Además, la motivación de la Decisión del Consejo, aun cuando se analice a la luz del escrito dirigido a este último por la República Francesa para solicitar la excepción controvertida, no permite comprender el razonamiento que siguió el legislador comunitario, por un lado, cuando excluyó del derecho a la deducción del IVA la totalidad de los casos descritos en el artículo 1, apartado 1, de la Decisión 89/487 por entrañar un riesgo de fraude o de evasión fiscal y, por otro, cuando permitió la deducción del IVA en los casos enumerados en el apartado 2 de ese mismo artículo. Además, no explica suficientemente por qué la prohibición enunciada en el apartado 1 es el único medio eficaz para alcanzar el objetivo perseguido, es decir, para poner remedio a situaciones de fraude o de evasión fiscal. De un modo más general, las deficiencias de la motivación de la Decisión controvertida podrían, por sí solas, constituir un motivo de anulación válido.

78. No obstante, con independencia de la laguna formal de la motivación a la que acabo de referirme, pienso, en todo caso, que existen indicios válidos que permiten pensar que las autoridades nacionales y comunitarias podrían llegar a garantizar eficazmente el interés general, consistente en la lucha contra el fraude o la evasión fiscal, adoptando medidas menos atentatorias para el sistema general de la Sexta Directiva. No estoy pensando en la introducción de una disposición en virtud de la cual se permitiera la deducción del IVA soportado por los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos únicamente sobre un determinado porcentaje máximo de dichos gastos, ya que no existe la certeza absoluta de que dicha solución fuera la más eficaz. Sin embargo, cabría introducir una presunción *iuris tantum* relativa al carácter no profesional de los gastos de que se trata, presunción que los sujetos pasivos podrían refutar aportando la prueba adecuada.

79. Además —y esto es lo más importante—, el Derecho tributario francés contempla la posibilidad de probar el carácter profesional de los gastos del mismo tipo en el marco del Impuesto sobre Sociedades. Considero que se equivocan las partes que han sostenido que el ejemplo relativo al régimen vigente en Francia para el Impuesto sobre Sociedades no presenta

58 — Véase el punto 34 *supra*.

ninguna utilidad en el presente caso. El riesgo de fraude o de evasión fiscal derivado de la calificación de determinados gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos como gastos vinculados a la actividad profesional, seguida de su deducción de los rendimientos, beneficios, bienes o servicios imponibles, es en líneas generales el mismo en el caso del Impuesto sobre la Renta o del Impuesto sobre Sociedades que en el del IVA. En consecuencia, no es lógico que las autoridades tributarias permitan deducir los gastos de que se trata de los beneficios o rendimientos imponibles en el primer caso y, en el segundo, prohíban deducir el IVA soportado por los bienes o servicios alegando que dicha distinción viene dictada por la necesidad de luchar contra determinadas modalidades de infracciones fiscales.

80. Así pues, no comprendo por qué era necesario establecer una prohibición tan absoluta para toda una categoría de gastos, prohibición que no deja a los sujetos pasivos ninguna posibilidad de aportar la prueba en contrario, ya que existían medios menos onerosos que habrían permitido hacer frente al riesgo de fraude o de evasión fiscal que podría derivarse de la deducción de los importes de que se trata, por ejemplo, aplicando estrictamente el artículo 230 del Anexo II del CGI, en virtud del cual cualquier gasto que no se efectúe en «interés» de la empresa no puede ser objeto de una deducción del IVA o, incluso, adoptando disposiciones especiales más estrictas, de contenido análogo, para la categoría de gastos controvertida.

81. Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes, considero que la Decisión del Consejo de que se trata en el presente asunto no fue adoptada de conformidad con las exigencias derivadas del principio fundamental de proporcionalidad.

82. Antes de cerrar esta parte de mi análisis, me parece indispensable examinar una afirmación de la Comisión según la cual las disposiciones de la Decisión controvertida de que se trata son, en principio, conformes con el Derecho comunitario, si bien las autoridades nacionales deberán examinar de manera concreta, a la hora de aplicarlas, en qué medida cada gasto de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos es realmente ajeno a las actividades gravables de la empresa y constituye, por ello, un fraude o una evasión fiscal. En realidad, la Comisión intenta salvaguardar la legalidad de las disposiciones controvertidas recurriendo a una interpretación *contra legem,* algo que, sin embargo, no es lícito. Las disposiciones de la Decisión 89/487 excluyen de manera expresa y absoluta la deducción del IVA soportado por una determinada categoría de gastos, sin establecer de forma paralela un control destinado a comprobar si dichos gastos tienen o no carácter profesional y si constituyen un riesgo para el correcto funcionamiento del sistema del IVA. Se trata de la única interpretación posible de las disposiciones de que se trata, que se deriva directamente de su tenor literal, que está perfectamente claro. En consecuencia, en la medida en que, conforme al análisis precedente, dichas disposiciones son contrarias al sistema general definido por la Sexta Direc-

tiva y contrarias al principio de proporcionalidad, resultan inaplicables en el ordenamiento jurídico nacional y comunitario.

83. Sobre este particular, he de examinar la pretensión formulada en la vista por el Gobierno francés por lo que respecta a la limitación de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia si se declara la ilegalidad de la Decisión del Consejo controvertida en el presente caso. Considero que dicha pretensión debe desestimarse por dos motivos. En primer lugar, en mi opinión no es posible que un Estado miembro invoque el principio de confianza legítima para eludir las consecuencias de una resolución judicial por la que se declara la invalidez de un acto comunitario. Esta solución no se desprende del principio de seguridad jurídica, como sucede en algunos casos cuando los particulares se encuentran en una situación de confianza legítima creada por las autoridades públicas, sino que se trata, más bien, de todo un cuestionamiento de las normas fundamentales de la seguridad jurídica y del Estado de Derecho, en la medida en que dicha solución priva a los justiciables de la posibilidad de ser protegidos de manera eficaz contra un comportamiento de las autoridades administrativas, aunque sea de buena fe, basado en normas jurídicas ilegales. En segundo lugar, el principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* no permite al Gobierno francés eludir las consecuencias de una sentencia por la que se declare la invalidez de la Decisión del Consejo controvertida, ya que él mismo contribuyó, mediante la solicitud que dirigió al Consejo y con su actitud general, a la adopción de la Decisión de que se trata, con el contenido ilegal controvertido.

84. No obstante, para responder a la cuestión prejudicial no basta con formular una conclusión negativa con respecto a la legalidad de la Decisión 89/487 del Consejo. Como ya he señalado en puntos anteriores de mi análisis, [59] tras comprobar las deficiencias insubsanables de que adolece la Decisión controvertida y la invalidez de esta última, se plantea la cuestión del Derecho tributario aplicable a los litigios de que se trata. Debido a que la legislación nacional actualmente vigente, tal como aparece en el Decreto francés de 14 de diciembre de 1989, [60] quedará privada de toda base legal desde el momento en que se declare la invalidez de la Decisión 89/487, procede aplicar, en la medida en que no sean contrarias al Derecho comunitario, las disposiciones que designe el Derecho nacional con arreglo a sus propias normas. [61]

85. Sin embargo, desde el punto de vista del Derecho comunitario, queda por responder la cuestión relativa al modo en que puede volver a aplicarse, suponiendo que sea posible, la cláusula de congelación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva. Como ya he indicado, [62] dicha cláusula afectaba, en Francia, al Decreto nº 67-604 de 1967. No obstante, ¿cabría interpretar el hecho de que los casos anteriormente amparados por el Decreto de 1967 [63] estuvieran comprendidos asimismo dentro del ámbito de aplicación de la

59 — Véase el punto 47 *supra*.

60 — Véase el punto 15 *supra*.

61 — No obstante, debe señalarse que la anulación del Decreto de 1989 da lugar al restablecimiento de la legislación inmediatamente anterior, es decir, el Decreto de 1979, que se aplicará únicamente en la medida en que no sea contrario a las normas de la Sexta Directiva. Esto significa que la solución adoptada por el Conseil d'État francés en la sentencia Alitalia, citada en el punto 14 *supra*, adquiere una nueva importancia.

62 — Véase el punto 12 *supra*.

63 — Me remito al análisis que he efectuado en los puntos 45 y siguientes *supra*.

Decisión 89/487 en el sentido, por un lado, de que el Decreto había dejado ya de aplicarse cuando la República Francesa solicitó la adopción de la Decisión 89/847 y, por otro, de que, si se excluye dicha Decisión del *corpus* de disposiciones de Derecho tributario comunitario vigentes, ello impide a la República Francesa volver a invocar el Decreto de 1967 y, por extensión, la cláusula de congelación del artículo 17 de la Sexta Directiva?

86. Considero que debe responderse de manera negativa a la cuestión anterior. La República Francesa estableció un régimen tributario especial que excluye una determinada categoría de gastos del derecho a la deducción del IVA, régimen que estaba definido en el Decreto de 1967. Dichas disposiciones no fueron cuestionadas mediante la adopción del Decreto nº 79-1163 de 1979, por el que se modificaba la legislación anterior, ni mediante el Decreto nº 89-885 de 1989, adoptado a raíz de la Decisión 89/487. La República Francesa se limitó a intentar extender el régimen de las exclusiones controvertidas de un modo que —tal como se deduce del análisis precedente— es contrario a los preceptos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, con ello se puso de manifiesto la voluntad permanente de las autoridades francesas de mantener vigentes las exclusiones iniciales del derecho a la deducción del IVA y de no renunciar al recurso a la cláusula de congelación que figura en el artículo 17 de la Sexta Directiva. Por esta razón, creo que si se declara la invalidez de la Decisión 89/487, las consecuencias de dicha declaración no deben llegar hasta el punto de privar a la República Francesa de las ventajas que obtuvo de la aplicación de la cláusula de congelación de que se trata. Por lo demás, procede observar que el comportamiento adoptado hasta ahora por este país no puede considerarse atentatorio contra la seguridad jurídica.

87. Por último, considero conveniente realizar la siguiente precisión con objeto de ayudar al Juez remitente. Para pronunciarse adecuadamente sobre los asuntos de que conoce, es indispensable que delimite el ámbito de aplicación preciso de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA que estableció el Decreto de 1967. ¿Se referían únicamente dichas exclusiones a los gastos de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos que no tenían un carácter profesional, como afirma Ampafrance, o afectaban globalmente a un determinado tipo de gastos, independientemente de que tuvieran o no carácter profesional, como parece derivarse de una interpretación literal de las disposiciones de que se trata? Naturalmente se trata de un problema de competencia exclusiva del Juez nacional.

88. Por mi parte, me limitaré a recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes citada,[64] según la cual la facultad de apreciación de que dispone un Estado miembro que desee mantener, en virtud de la cláusula de congelación que figura en el artículo 17 de la Sexta Directiva, las exclusiones del derecho a la deducción del IVA que se aplicaban con anterioridad a la entrada en vigor de dicha Directiva es particularmente amplia. Dichas exclusiones pueden referirse asimismo a los gastos que tengan un carácter estrictamente profesional. No obstante, con ello se atenta contra

64 — Véanse los puntos 24 y siguientes *supra*.

el principio de neutralidad del impuesto y contra la lógica que inspira el sistema tributario de la Sexta Directiva. Esto produce la siguiente contradicción: mientras que las disposiciones de Derecho comunitario establecen, en principio, la deducción del IVA soportado por los gastos de carácter profesional de las empresas, dicha deducción puede excluirse mediante disposiciones nacionales anteriores a la Sexta Directiva. No obstante, dicha contradicción, que evidentemente no contribuye a mejorar el sistema tributario comunitario y nacional, sólo puede eliminarse si el Consejo adopta medidas legislativas para afrontar los problemas controvertidos.

VII. Conclusión

89. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas con carácter prejudicial:

«La Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989, 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.»