

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

COM(92) 591 final

Bruselas, 22 de diciembre de 1992

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO
PRESENTADO CON ARREGLO A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 2
DE LA DECISIÓN 89/488/CEE DEL CONSEJO
DE 28 DE JULIO DE 1989

(Aplicación de una medida de excepción a lo
dispuesto en el apartado 2 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)

Propuesta de
DECISIÓN DEL CONSEJO

por la que se autoriza a Francia a prorrogar la aplicación de una medida
de excepción a lo dispuesto en el apartado 2 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

(presentados por la Comisión)

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO
PRESENTADO CON ARREGLO A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 2
DE LA DECISIÓN 89/488/CEE DEL CONSEJO
DE 28 DE JULIO DE 1989

(Aplicación de una medida de excepción a lo
dispuesto en el apartado 2 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)

I. INTRODUCCIÓN

Mediante la Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas n) 89/488/CEE, de 28 de julio de 1989⁽¹⁾, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 27 de la Sexta Directiva del IVA vigente, se autorizó a la República Francesa a aplicar una medida de excepción a lo previsto en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva del IVA.

La referida medida consiste en excluir completamente del derecho a la deducción el IVA que grava los gastos referentes a los bienes y servicios utilizados para fines privados en más de un 90% de su uso total.

La Decisión del Consejo antes señalada³ permite aplicar dicha medida hasta el 31 de diciembre de 1992. Con arreglo a su artículo 2, la Comisión debe presentar al Consejo, antes de que expire el plazo de la medida especial, un informe sobre la aplicación de la misma y, en su caso, una propuesta de Decisión del Consejo con vistas a prorrogar tal plazo.

El presente informe tiene por objeto dar cuenta de la aplicación de la medida especial y forma parte de la instrucción de la solicitud de prórroga presentada por la República Francesa, mediante carta registrada en la Secretaría General de la Comisión con fecha 22 de octubre de 1992.

II. APLICACIÓN DE LA MEDIDA DE EXCEPCIÓN

1. Antecedentes

El 3 de febrero de 1989, la resolución "ALITALIA" del Consejo de Estado francés condenaba lo dispuesto en el artículo 230-1 del anexo II al Código General de Impuestos francés, en virtud del cual quedaba excluido del derecho a deducción el IVA aplicado a los bienes y servicios que no se destinaban exclusivamente a la explotación de la empresa del sujeto pasivo.

Mediante dicha resolución, y de conformidad con el Derecho comunitario, la utilización exclusiva dejaba de ser en Francia uno de los requisitos del derecho a deducción. En caso de utilización parcial con fines no profesionales, el impuesto es íntegramente deducible pero, a cambio, la utilización privada de los bienes o servicios está, por su parte, sujeta a gravamen en virtud del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

(1) D.O. n) L 239 de 16.8.1989.

Con fines de simplificación, la República Francesa solicitó autorización al Consejo para mantener, de forma temporal, una exclusión del derecho a deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios cuya utilización privada superaba el 90% de su utilización total. El objeto de tal disposición es evitar tener que gravar una autoprestación de servicios, lo cual plantearía ciertos problemas puesto que la base imponible se derivaría de una evaluación del valor de la autoprestación resultante de la utilización privada de los bienes.

2. Entrada en vigor en Francia

Los artículos 1, 3 y 5 del Decreto n) 89-885, de 14 de diciembre de 1989, publicado en el Diario Oficial de la República Francesa de 15 de diciembre de 1989 (pág. 15578) incorporan al ordenamiento jurídico interno la Decisión del Consejo. Este Decreto entró en vigor en París el 17 de diciembre de 1989 y en provincias, en principio, el 18 de diciembre del mismo año. Dicho Decreto dio lugar, concretamente, al nuevo artículo 230-1 del Código General de Impuestos y fue comentado en una instrucción administrativa de 21 de febrero de 1990, publicada en el Boletín Oficial de Impuestos con la referencia 3 D-3-90 y recogida en la Documentación administrativa con la referencia 3-D-1512 (versión actualizada del 1.5.1990).

3. Valoración cuantitativa del uso privado (umbral del 90%)

La valoración se efectúa en función de los siguientes factores:

- naturaleza de los bienes o servicios
- función de los bienes o servicios
- utilización posible de los bienes o servicios en la empresa considerada
- reparto del tiempo de utilización de los bienes o servicios considerados en el año natural o por fracción de año natural cuando el uso total sólo pueda ser estacional (p. ej., embarcación de recreo).

4. Aplicación práctica de la medida de excepción en Francia

La medida especial considerada es aplicable, en la práctica, en los siguientes casos:

- Adquisición por una empresa de bienes o servicios que se ponen inmediatamente a disposición del empresario, los directivos, el personal o terceros, o que son utilizados principalmente por los mismos. En tal caso, la exclusión del derecho a deducción es automática.

Ejemplo:

- compra o alquiler con opción de compra de un video para uso del empresario y utilizado excepcionalmente con fines de formación profesional interna;
 - barco de recreo utilizado esencialmente con fines privados pero que se alquila una semana al año.
- Adquisición de bienes y servicios, en principio, para las necesidades de la empresa pero que, de hecho, durante el primer año de utilización, se usan con fines privados en más de un 90% de su utilización total. En este caso, al término del primer año de utilización, la empresa deberá proceder a una regularización de las cuotas inicialmente deducidas. La regularización consistirá en ingresar íntegramente las cuotas deducidas.

Cuando las circunstancias antes descritas se ponen de manifiesto durante el período de regularización previsto en el apartado 2 del artículo 20 de la Sexta Directiva, el ingreso de las cuotas se efectúa en función de los años transcurridos, siendo igual al importe de la deducción anterior menos una quinta parte (bienes muebles) o una décima parte (bienes inmuebles) por año transcurrido.

5. Situación especial de la administración local (entes no considerados sujetos pasivos en virtud del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva).

En este caso, Francia considera que la utilización de bienes y servicios para el ejercicio de una actividad que quede fuera del ámbito de aplicación del IVA corresponde a una utilización privada.

Ejemplo:

- Ordenador utilizado, al mismo tiempo, por un ayuntamiento para la gestión de un sector sujeto a gravamen y para los servicios no sujetos del registro civil y la asistencia social.

Asimismo, la Administración francesa ha indicado a sus servicios que, en cualquier caso y con fines de simplificación, no debe cuestionarse la situación de los entes locales que, en el caso de bienes de inversión utilizados a un mismo tiempo para operaciones excluidas del ámbito del IVA y para operaciones incluidas, consideran que la utilización para la primera categoría de operaciones excede del 90% de su utilización total, aun cuando no sea estrictamente cierto.

6. Opinión de la Administración francesa con respecto a la aplicación de la medida de excepción

La Administración francesa considera que la introducción de esta medida especial ha simplificado la gestión del impuesto, tanto para ella misma como para las empresas afectadas. Además, de acuerdo con la información de que dispone, la aplicación de dicha medida no parece haber provocado ningún conflicto con las empresas. Por otra parte y hasta una fecha reciente, la medida sólo se ha llevado a la práctica excepcionalmente y en casos marginales, sobre los cuales no hay datos estadísticos.

III. SOLICITUD DE PRÓRROGA DE LA AUTORIZACIÓN

Francia señala que la medida especial que nos ocupa podría ser aplicable con mayor frecuencia en el futuro, dado que una serie de profesionales - abogados, procuradores, traductores, intérpretes de idiomas, deportistas, autores y artistas - realizan, desde 1991 operaciones sujetas al impuesto, ya no exentas.

Debido al carácter liberal de su profesión, estos operadores utilizan los bienes de la empresa en su vida privada, ya sea el piso donde viven y trabajan, el ordenador o el material fotográfico o de alta fidelidad si se trata de un artista. Sin la medida especial, esta utilización privada exigiría un control fiscal de dichos bienes durante todo el tiempo en que estén en servicio y, en cualquier caso, obligaría a gravar la autoprestación resultante, cuya base imponible sería difícil de calcular sin suscitar controversias por parte del contribuyente, dado que el artículo 11-A apdo. 1 c) de la Sexta Directiva dispone que, en tal caso, la base imponible vendrá determinada por el importe de los gastos efectuados por el sujeto pasivo para la realización de la autoprestación correspondiente al uso privado de los bienes de la empresa (p. ej., en el caso de un coche, compra, gasolina, reparaciones, mantenimiento, etc.).

IV. DICTAMEN DE LOS SERVICIOS DE LA COMISIÓN

1. Sobre la oportunidad de prorrogar la medida de excepción

Dado que la medida especial considerada está destinada a evitar que haya "consumo sin pago del impuesto", los servicios de la Comisión consideran que está justificada.

Con todo, los servicios de la Comisión son conscientes de que la imposición del uso privado de los bienes o servicios es, desde el punto de vista económico (por las ventajas de tesorería que supone), más favorable para el contribuyente que la exclusión inmediata del derecho a deducción. No obstante, cuando el uso privado excede del 90% de la utilización total, las ventajas de tesorería están injustificadas, dado que la empresa en sí apenas aprovecha los bienes o servicios.

2. Sobre el plazo de la prórroga

Los servicios de la Comisión opinan que conviene fijar una fecha cierta para la aplicación de la medida especial, a fin de que, en esa fecha, se pueda hacer balance de la situación, especialmente a la luz de los progresos realizados, a nivel comunitario, con respecto a la propuesta de Duodécima Directiva del IVA y de la aplicación de la misma. Habida cuenta de las observaciones que a continuación se exponen, podría, pues, prorrogarse la medida especial, con carácter temporal, hasta la adopción de la Duodécima Directiva del IVA si ésta se produce antes del 31 de diciembre de 1996. Si no fuese así, se pondría fin, en cualquier caso, a la medida especial el 31 de diciembre de 1996.

3. Sobre la aplicación de la medida de excepción en Francia

1.1. Con respecto a la aplicación de la medida especial a la administración local, los servicios de la Comisión desean formular los siguientes comentarios e interrogantes:

Francia quedó autorizada a excluir del derecho a deducción únicamente el IVA que grava los bienes y servicios cuya utilización privada supera el 90% de su utilización total.

Ahora bien, a juicio de los servicios de la Comisión, la utilización parcial de bienes por un ente público local en actividades excluidas del ámbito de aplicación del impuesto, en virtud del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, no puede considerarse una utilización privada a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva. En tal caso, la utilización tampoco persigue fines ajenos al ente público local puesto que la función de éste consiste precisamente en realizar operaciones propias de los poderes públicos.

De hecho, cabe considerar que la administración local utiliza los bienes, en parte, para "actividades no sujetas al impuesto".

Los servicios de la Comisión señalan que una interpretación estricta de la Sexta Directiva no permite más que la facultad de gravar por "la aplicación de bienes por un sujeto pasivo a una actividad no gravada", en este caso cuando efectúa una autoentrega de bienes. En caso de utilización de los bienes en un sector no sujeto, la Sexta Directiva no establece, ni con carácter facultativo, ni con carácter obligatorio, ninguna disposición "paralela" a la del artículo 5.7 b) que se refiera a una autoprestación de servicios.

No obstante, en el caso que nos ocupa es indiscutible que los entes públicos locales deben considerarse plenamente sujetos pasivos y que, si utilizan bienes o servicios, en parte, para actividades no sujetas al IVA, conviene gravar tal utilización cuando los bienes o servicios hayan dado anteriormente derecho a deducción. Para ello, convendría que los Estados miembros aceptasen a asimilar este tipo de utilización a un uso con fines ajenos a la empresa, con arreglo a lo previsto en el artículo 6.2 de la Sexta Directiva. El Comité del IVA podría decidir tal asimilación.

Por consiguiente, los servicios de la Comisión proponen que se modifiquen las disposiciones jurídicas de la medida especial que se autoriza a aplicar a Francia, con el objeto de que quede debidamente establecido que será también de aplicación al tipo de utilización aquí considerado: de este modo se autorizará a Francia a "excluir del derecho a deducción las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se utilicen en actividades no sujetas al impuesto en más de un 90% de su utilización total".

- 1.2. En un plano más general, los servicios de la Comisión observan que Francia recurre con frecuencia a la medida especial que fue autorizada a aplicar, dado que la pone en práctica siempre que la utilización con fines no profesionales excede del 90% de la utilización total. Ahora bien, el artículo 1 de la Decisión del Consejo por la que se concedió tal autorización se refiere exclusivamente a aquellos casos en que la utilización privada exceda del 90% de la utilización total. No se contemplan, pues, expresamente los casos distintos de aquellos en que los bienes son utilizados con fines privados por el sujeto pasivo o su personal. Entre otros, no se contemplan los casos de utilización privada por personas ajenas a la empresa.

Los servicios de la Comisión, conscientes de la importancia de respetar la neutralidad del IVA y de la conveniencia de evitar todo consumo sin gravamen, proponen modificar las

disposiciones de la medida especial, estableciendo un paralelismo con el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, que, sin la medida especial, debería aplicarse en todos sus elementos. De este modo, la medida especial podría aplicarse en todos los casos en que haya utilización con fines ajenos a la empresa.

Propuesta de
DECISIÓN DEL CONSEJO

por la que se autoriza a Francia a prorrogar la aplicación de una medida de excepción a lo dispuesto en el apartado 2 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

- 10 -

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. Mediante carta registrada en la Secretaría General de la Comisión el 22 de octubre de 1992, el Gobierno de la República Francesa presentó una solicitud para prorrogar la medida especial que había sido anteriormente autorizada a aplicar, durante un tiempo limitado, mediante la Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas n) 89/488/CEE, de 28 de julio de 1989⁽¹⁾. Dicha Decisión se basaba en lo dispuesto en el artículo 27 de la Sexta Directiva del IVA⁽²⁾ y fue adoptada con vistas a evitar el fraude y la evasión fiscal.

La excepción a lo previsto en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva del IVA consiste en excluir por completo del derecho a deducción el IVA que grava los bienes y servicios utilizados con fines privados en más de un 90% de su uso total.

2. La Decisión del Consejo antes señalada autorizaba la aplicación de la medida especial hasta el 31 de diciembre de 1992. Asimismo y con arreglo a su artículo 2, la Comisión debe presentar al Consejo, antes de que expire el plazo de la medida especial, un informe sobre la aplicación de la misma y, en su caso, una propuesta de Decisión del Consejo con vistas a prorrogar tal plazo.
3. Para respaldar su solicitud, el Gobierno de la República Francesa alega que la medida especial considerada será, probablemente, aplicable con mayor frecuencia en el futuro, dado que una serie de profesionales - abogados, procuradores, traductores, intérpretes de idiomas, deportistas, autores y artistas - realizan, desde 1991 y en virtud de la Decimoctava Directiva del IVA⁽³⁾, operaciones sujetas al impuesto, ya no exentas, y que estos operadores, por el carácter liberal de su profesión, utilizan los bienes de la empresa en su vida privada. Sin la medida especial, esta utilización privada exigiría un control fiscal de dichos bienes durante todo el tiempo en que estén en servicio y, en cualquier caso, obligaría a gravar la autoprestación resultante, cuya base imponible sería difícil de calcular sin suscitar controversias por parte del contribuyente. En tales circunstancias, parece oportuno

(1) DO CEE n) L 239 de 16.8.1989
(2) DO CEE n) L 145 de 13.6.1977
(3) DO CEE n) L 226 de 3.8.1989.

denegar todo derecho a deducción en lugar de gravar una autoprestación de servicios, concretamente para evitar el fraude y la evasión fiscal que tan fáciles resultarían en este último caso.

No obstante, el informe elaborado por la Comisión con respecto a la aplicación de la medida especial durante el período 1990-1992 ha demostrado que es conveniente modificar las disposiciones jurídicas de la misma, al objeto de dejar establecido que es extensiva a la Administración local y a todos los tipos posibles de utilización con fines ajenos a la empresa. La propuesta de Decisión elaborada por la Comisión establece también un plazo fijo para la prórroga de la medida, a fin de que pueda hacerse un nuevo balance de su aplicación dentro de cuatro años.

4. La Comisión ha informado a los demás Estados miembros, mediante carta fechada el 20 de noviembre de 1992, de la solicitud de prórroga francesa.

- 12 -

**Propuesta de
DECISIÓN DEL CONSEJO**

por la que se autoriza a Francia a prorrogar la aplicación de una
medida de excepción a lo dispuesto en el apartado 2 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

EL CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea,

Vista la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme⁽¹⁾, modificada en último lugar por la Directiva del Consejo de 16 de diciembre de 1991, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales⁽²⁾,

Vista la propuesta de la Comisión consecutiva a su informe sobre la aplicación, por parte de Francia, de la Decisión del Consejo n) 89/488/CEE, de 28 de julio de 1989,

Considerando que, en virtud de lo previsto en el apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE, el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, puede autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de dicha Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales;

Considerando que, mediante carta registrada en la Secretaría General de la Comisión con fecha 22 de octubre de 1992, Francia ha solicitado autorización para prorrogar la medida especial que fue anteriormente autorizada a aplicar, durante un tiempo limitado, mediante la Decisión del Consejo de las Comunidades Europeas n) 89/488/CEE, de 28 de agosto de 1989⁽³⁾, basada en el artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE;

-
- (1) DO CEE n) L 145 de 13.6.1977, pág. 1.
(2) DO CEE n) L 376 de 31.12.1991, pág. 1.
(3) DO CEE n) L 239 de 16.8.1989.

Considerando que la mencionada medida consiste en excluir por completo del derecho a deducción el IVA aplicado a los bienes y servicios cuya utilización privada excede del 90% de su utilización total, al objeto de no tener que gravar una autoprestación de servicios cuya base imponible resulta especialmente difícil de determinar en tales circunstancias;

Considerando, asimismo, que dicha medida permite evitar determinados fraudes o evasiones fiscales y que, en cualquier caso, obra en contra de determinadas formas de consumo no gravado, simplificando, a un tiempo, el régimen de IVA de ciertas operaciones;

Considerando que dicha medida constituye una excepción a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, en virtud del cual los sujetos pasivos pueden deducir las cuotas impositivas soportadas por los bienes y servicios que utilicen en la realización de operaciones gravadas;

Considerando que dicha medida constituye igualmente, según ha demostrado el informe de la Comisión relativo a su aplicación durante el período 1990-1992, una excepción a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, en virtud del cual se asimila a una prestación de servicios a título oneroso el uso de bienes afectos a la empresa con fines privados, por el sujeto pasivo o su personal, o de forma más general, con fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hayan originado el derecho a la deducción íntegra o parcial del impuesto sobre el valor añadido;

Considerando que la solicitud de prórroga de dicha medida puede aceptarse con determinadas condiciones y modificaciones de sus disposiciones jurídicas, de conformidad con las observaciones formuladas por la Comisión con respecto a su aplicación durante el período 1990-1992;

Considerando que la prórroga de la medida no podrá admitirse sin que el Consejo expida una nueva autorización, basándose en una propuesta de la Comisión, después de la fecha del 31 de diciembre de 1996, antes de la cual la Comisión presentará al Consejo un informe sobre su aplicación;

Considerando que la prórroga temporal de la medida de excepción no incide, a priori, en la cuota del impuesto exigible en la fase del consumo final, habida cuenta de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 11-A de la Directiva 77/388/CEE, en la que se define la base imponible de las autoprestaciones de servicios contempladas en el apartado 2 del artículo 6 de dicha Directiva;

Considerando, asimismo, que dicha prórroga no tendrá, a priori, repercusiones negativas para los recursos propios de las Comunidades Europeas procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido;

Considerando que los demás Estados miembros fueron informados con fecha 20 de noviembre de 1992 de la solicitud presentada por el Gobierno de la República Francesa con vistas a prorrogar la referida medida de excepción;

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

No obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 y en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, modificada en último lugar por la Directiva 91/680/CEE, se autoriza a la República Francesa, hasta el 31 de diciembre de 1996, a excluir del derecho a deducción las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición de bienes y servicios cuando la utilización de los mismos con fines privados, por el sujeto pasivo o su personal, o de forma más general con fines ajenos a la empresa sea superior al 90% de su utilización total. Asimismo, hasta el 31 de diciembre de 1996, la República Francesa estará autorizada para excluir del derecho a la deducción las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se utilicen en actividades no gravadas en más de un 90% de su utilización total.

Artículo 2

A la vista del informe sobre la aplicación de las autorizaciones contempladas en el artículo 1, al que se acompañará, en su caso, una propuesta de decisión, el Consejo determinará, antes del 31 de diciembre de 1996 y basándose en dicha propuesta, si se prorrogan las mencionadas autorizaciones.

Artículo 3

La destinataria de la presente Decisión es la República Francesa.

Hecho en Bruselas, el

Por el Consejo,
El Presidente

- 15 -

ISSN 0257-9545

COM(92) 591 final

DOCUMENTOS

ES

09

Nº de catálogo : CB-CO-92-618-ES-C

ISBN 92-77-51308-X

Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas
L-2985 Luxemburgo