

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 14 de diciembre de 2004¹

I. Introducción

1. Mediante el presente recurso, la Comisión solicita que se declare que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 de la Directiva 77/388/CEE (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»)² al conceder a determinados sujetos pasivos el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido en relación con las ventas de carburante de vehículos a personas no sujetas a dicho impuesto.

2. En el presente asunto se plantea en particular la cuestión de si la normativa británica sobre el IVA, según la cual el empresario puede deducir el impuesto en relación con los reembolsos de gastos por el carburante vendido a sus trabajadores, es equiparable a la normativa neerlandesa en materia de deducción del impuesto que el Tribunal de Justicia, en su sentencia Comisión/Paises Bajos,³ consideró incompatible

1 — Lengua original: alemán.

2 — Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

3 — Sentencia de 8 de noviembre de 2001 (C-338/98, Rec. p. I-8265; en lo sucesivo, «sentencia Comisión/Paises Bajos»).

con los artículos 17, apartado 2, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

3. El artículo 4 de la Sexta Directiva establece, entre otras, las siguientes disposiciones:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[...]

4. El término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

[...]»

4. El artículo 17 de la Sexta Directiva, que lleva por título «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone, en su apartado 2, letra a), cuanto sigue:

«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.»

5. El artículo 18 de la Sexta Directiva, que lleva por título «Requisitos formales y modalidades del ejercicio del derecho a deducir», establece, entre otras cuestiones:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

- a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22;

[...]

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

[...]»

6. El artículo 22, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por

las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos [...]

entró en vigor el 1 de diciembre de 1991, establecen, en relación con el reembolso de los gastos de carburante efectuado por un sujeto pasivo, cuanto sigue:

Igualmente los sujetos pasivos extenderán facturas separadas por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos, antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas.»

«2. Se aplicará el artículo 3 en los casos en que se entregue carburante a una persona no sujeta al pago del impuesto y un sujeto pasivo le abone

a) los gastos efectivos de carburante que ha soportado, o bien

7. A tenor del artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva:

b) una cantidad que cubra la totalidad o una parte de los gastos de carburante y que se pague al objeto de reembolsarle tales gastos; dicha cantidad se determinará en función de:

«Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.»

i) la totalidad del trayecto que el vehículo que consuma tal carburante recorra (con independencia de que se incluyan trayectos no recorridos para los fines empresariales del sujeto pasivo), y

B. Derecho nacional

8. Los artículos 2 y 3 del VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (en lo sucesivo, «Decreto sobre el IVA de 1991»), que

ii) la cilindrada del vehículo, con independencia de si el sujeto pasivo efectúa cualesquiera pagos al objeto de reembolsarle otros gastos.

3. En la medida en que este artículo sea aplicable, el carburante se considerará, a efectos del artículo 14, apartado 3, de la Value Added Tax Act 1983 [Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1983], entregado al sujeto pasivo al objeto de realizar una actividad profesional y a cambio de una contraprestación que se corresponde con la cantidad que haya abonado con arreglo al artículo 2, letras a) o b) (se exceptuarán los reembolsos de gastos distintos del gasto de carburante).»

9. En la exposición de motivos de este Decreto se establece:

«El presente Decreto, que entrará en vigor el 1 de diciembre de 1991, da rango normativo a una práctica administrativa observada desde hace largo tiempo. El Decreto dispone que el carburante comprado por los trabajadores ha de ser tratado como si hubiese sido entregado al empresario, siempre que el trabajador perciba una compensación en la forma de gastos por kilómetro o sobre la base del importe efectivamente pagado. [...]»

10. Según las observaciones del Gobierno del Reino Unido, el reembolso de los gastos efectuado por el empresario con arreglo al artículo 2, letra b), del Decreto sobre el IVA de 1991 se realiza en la práctica conforme al siguiente sistema: el trabajador entrega al empresario un libro de ruta detallado en el que se recogen los desplazamientos realizados por motivos profesionales, el número de kilómetros recorrido y la cilindrada del vehículo utilizado. Además, el trabajador

entrega al empresario una factura de carburante «simplificada» en la que no figura el nombre de la persona que recibe el carburante.

11. A continuación, el empresario calcula los gastos de carburante con arreglo a una lista pública sobre el promedio del coste de carburante por kilómetro, elaborada por el Royal Automobile Club, la Automobile Association o la UK Customs (administración aduanera británica) sobre la base de los porcentajes fijados por la Inland Revenue (Administración Tributaria) y de una detallada información facilitada por los fabricantes de vehículos. Según afirma el Gobierno del Reino Unido, con la ayuda de estos factores —número de kilómetros de los desplazamientos realizados por razones profesionales y el coste de carburante por kilómetro del tipo de vehículo de que se trate— el empresario puede calcular los gastos exactos de los desplazamientos realizados por razones profesionales por el trabajador y reembolsarlos como corresponda.

III. Procedimiento administrativo previo y procedimiento judicial

12. Al estimar que el derecho a deducción previsto en los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA de 1991, en ausencia de un requisito de contabilidad, vulnera el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la Comisión inició un procedi-

miento por incumplimiento de conformidad con el artículo 226 CE, mediante escrito de requerimiento de 10 de mayo de 1995.

13. Tras un examen detallado del asunto, la Comisión amplió sus imputaciones en dos escritos de requerimiento complementarios de 17 de octubre de 1996 y de 3 de diciembre de 1997, añadiendo la vulneración del artículo 17 de la Sexta Directiva. En dichos escritos señaló que el Decreto sobre el IVA de 1991 vulnera también esta disposición porque permite deducir el impuesto con respecto a entregas de bienes y prestaciones de servicios a trabajadores, es decir, a personas no sujetas al pago del impuesto, así como en relación con otras necesidades distintas de las operaciones del empresario.

14. El Gobierno del Reino Unido rechazó las imputaciones de la Comisión mediante escritos de 13 de julio de 1995, 16 de diciembre de 1996 y 28 de enero de 1998, respectivamente, en los que alegó que el derecho a deducción en relación con el reembolso de gastos de carburante de los trabajadores realizados en el marco de fines profesionales de su empresario, tal como está regulado en el Decreto sobre el IVA de 1991, debe mantenerse en vigor en virtud de la Sexta Directiva.

15. Al no modificar su postura, la Comisión envió, el 14 de octubre de 1998, un dictamen motivado al Gobierno del Reino Unido, el cual, sin embargo, mantuvo también su tesis en el escrito de 15 de diciembre de 1998. Una vez dictada, el 8 de noviembre de 2001, la sentencia Comisión/Países Bajos, sentencia que la Comisión había estado esperando, ésta

interpuso el presente recurso mediante escrito de 27 de enero de 2003, presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2003.

16. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:

- Declare que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al conceder a determinados sujetos pasivos el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido en relación con las ventas de carburante para vehículos automóviles a personas no sujetas al IVA.
- Condene en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte solicita al Tribunal de Justicia que desestime el recurso de la Comisión.

IV. Examen de las imputaciones formuladas por la Comisión

17. Las imputaciones formuladas por la Comisión se refieren, por un lado, a los requisitos para tener derecho a deducir, establecidos en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, y, por otro, sobre los requisitos del ejercicio del derecho a deducir establecidos en el artículo 18 de la misma Directiva.⁴

A. Sobre la vulneración del artículo 17 de la Sexta Directiva

1. Principales alegaciones de las partes

18. A juicio de la *Comisión*, el Decreto sobre el IVA de 1991 litigioso vulnera, por un lado, el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva al permitir la deducción del impuesto en relación con las entregas a una persona no sujeta al pago del impuesto, a saber, el trabajador; y, por otro lado, al no garantizar que el derecho a deducción se refiera únicamente a las entregas de carbu-

rante utilizado en operaciones gravadas del empresario. A tal respecto, se apoya básicamente en la sentencia *Comisión/Países Bajos* y señala que la normativa británica controvertida es comparable con la que el Tribunal de Justicia declaró incompatible con la Sexta Directiva, en la sentencia citada.

19. La Comisión no excluye que muchos casos de compras efectuadas por trabajadores constituyan realmente entregas a su empresario y, por tanto, a un sujeto pasivo con derecho a deducir. Sin embargo, a su juicio, a diferencia del asunto *Intiem*,⁵ no se da una relación directa entre dos sujetos pasivos, en este caso entre el proveedor del carburante y el empresario.

20. El *Gobierno del Reino Unido* hace referencia en primer lugar al significado del principio según el cual un sujeto pasivo, siempre que utilice bienes o servicios para las necesidades de sus operaciones gravadas, tiene derecho a deducir el IVA que grava los bienes o servicios utilizados. Tal principio está dirigido a garantizar la neutralidad fiscal de todas las operaciones económicas en la Comunidad.

⁴ — Sobre esta división, véanse la sentencia de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, Rec. p. I-5583), apartado 30, y la sentencia *Comisión/Países Bajos*, apartado 71.

⁵ — Sentencia de 8 de marzo de 1988 (165/86, Rec. p. 1471).

21. A su juicio, en el presente asunto se trata de dilucidar si el artículo 17 de la Sexta Directiva concede un derecho a deducción del impuesto en situaciones en que un trabajador realiza compras para o en favor de la actividad profesional del empresario y a continuación el trabajador recibe de la empresa el reembolso de estos gastos. Si se utilizan bienes o servicios en el marco de una operación gravada, el criterio esencial no puede estribar en si el destinatario efectivo (o contractual) de los bienes o servicios es el propio empresario o bien sus empleados o agentes.

22. En opinión del Gobierno británico, la Comisión ignora la realidad económica. Si se sigue la argumentación –formal– de ésta, un empresario no podría deducir, en contra de lo dispuesto en la Sexta Directiva, todos los gastos de explotación. La entrega del carburante se realiza, en realidad, por medio del trabajador al empresario sujeto al pago del impuesto por sus operaciones gravadas. Tal situación es comparable con aquélla en la que un trabajador soporta los gastos de alojamiento, manutención o de transporte con ocasión de un desplazamiento profesional o en la que un empleado de una empresa de construcción que trabaje en una obra exterior adquiere herramientas. Si bien es cierto que la compra de carburante entraña particulares problemas de delimitación, ello no puede oponerse en principio al derecho a deducción.

23. Ciertamente, el Gobierno del Reino Unido reconoce que entre el sistema exami-

nado en la sentencia Comisión/Países Bajos y el sistema británico existen similitudes. Sin embargo, a su juicio, a diferencia de aquél, el sistema británico garantiza –en la medida en que ello es razonablemente posible en un sistema necesariamente basado en cálculos aproximados– que sólo pueda deducirse el IVA en relación con los gastos de transporte efectivos del trabajador. El Gobierno del Reino Unido comparte la tesis de que el derecho a deducción establecido en el Decreto sobre el IVA de 1991 debe limitarse al carburante utilizado para las operaciones del empresario. En la aplicación y ejecución del Decreto sobre el IVA de 1991, el derecho a deducción queda efectivamente limitado en este sentido. El empresario no tiene interés alguno en reembolsar gastos de carburante no utilizado en desplazamientos por razones profesionales.

24. En su respuesta escrita a la pregunta del Tribunal de Justicia, el Gobierno del Reino Unido ha reconocido que el Decreto sobre el IVA de 1991 no establece una relación jurídicamente vinculante entre el derecho a deducción del empresario previsto en los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA de 1991 y la utilización del carburante adquirido por el trabajador para operaciones del empresario gravadas. Sin embargo, esta vinculación necesaria se desprende de la Value Added Tax Act 1994 (en lo sucesivo,

«Ley sobre el IVA de 1994»), de carácter general. Las disposiciones de esta Ley descritas por el Gobierno del Reino Unido contienen el fundamento jurídico para la adopción del Decreto sobre el IVA de 1991, una definición general del IVA (impuesto sobre el valor añadido que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios para las necesidades de la actividad empresarial del sujeto pasivo) y la norma según la cual, en caso de utilización mixta, el impuesto soportado sólo es deducible a prorrata de los bienes utilizados para las necesidades de la empresa.

2. Apreciación

25. Antes de examinar la cuestión de si el mecanismo de deducción controvertido establecido en el Decreto sobre el IVA de 1991 es compatible con el artículo 17 de la Sexta Directiva, han de recordarse en primer lugar algunos principios del derecho a deducir establecido en la citada disposición.

26. Según jurisprudencia reiterada, el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse.⁶ 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 IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.⁷

27. Con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el «sujeto pasivo» puede deducir del impuesto del que es deudor el IVA debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados «por otro sujeto pasivo» «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas».

28. Así, del tenor de esta disposición se desprende que, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva y, por otra, que los bienes o servicios de que se trata se hayan utilizado para las necesidades de sus operaciones gravadas.⁸

29. Asimismo, del tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que el derecho a deducción se da únicamente en relación con las cuotas del

7 — Véanse, entre otras, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19, y de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 15.

8 — Véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld (C-137/02, Rec. p. I-5547), apartado 24.

6 — Véanse, entre otras, la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec. p. I-3303), apartado 38.

impuesto sobre el valor añadido devengadas por los bienes que le sean entregados o los servicios que le sean prestados por otro sujeto pasivo.

30. En primer lugar, por cuanto respecta a la imputación de la Comisión en el sentido de que el trabajador no es un sujeto pasivo y que la cadena de prestaciones se interrumpe, ha de observarse que en el presente asunto — de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva— las partes no discuten que los trabajadores en cuestión, a los que se reembolsan los gastos de carburante, no son sujetos pasivos.⁹ Se trata, antes bien, de sí, a pesar de esta situación triangular en relación con la cual el Decreto sobre el IVA de 1991 admite una deducción del IVA, cabe considerar que se produce una entrega de bienes entre sujetos pasivos, a saber, entre el vendedor del carburante y el empresario.

31. De la sentencia Intiem antes citada se infiere que la entrega material de un bien al trabajador no se opone, en sí misma, al derecho a deducción del empresario. En los hechos sobre los que versaba el asunto, el carburante se entregó, en efecto, al igual que en el presente asunto, al trabajador. A tal respecto, el Tribunal de Justicia declaró que la limitación del derecho a deducción contenida en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, «por los bienes que le sean

[...] entregados» «no puede tener como objeto la exclusión del derecho a deducción del IVA ingresado por los bienes que, aunque hayan sido vendidos al sujeto pasivo para ser utilizados de forma exclusiva en el marco de sus actividades profesionales, fueron físicamente entregados a sus empleados».¹⁰

32. Además, la propia Comisión ha reconocido que los empleados actúan a menudo en representación de su empresario y que, en tal caso, ha de considerarse que los bienes y servicios recibidos por los trabajadores han de considerarse, en realidad, entregados al empresario; pero la Comisión no considera tal extremo probado en relación con la normativa litigiosa.

33. Se plantea, pues, la cuestión de en qué circunstancias, en caso de recepción de un bien o de un servicio por el trabajador, ha de afirmarse que se produce una entrega al empresario. A tal respecto, se trata esencialmente de una «cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso».¹¹ Con el ejemplo del representante al que el empresario reembolsa los gastos de desplazamiento o del empleado de la construcción que adquiere herramientas para una obra, el Gobierno del Reino Unido ha ilustrado la idea de que pueden surgir problemas de delimitación a este respecto.

9 — Véase a este respecto, la sentencia Comisión/Paises Bajos, apartados 45 y 46.

10 — Sentencia Intiem, citada en la nota 5, apartado 14.

11 — Véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 21.

34. En primer lugar, resulta útil para el ulterior debate no perder de vista que existe una estrecha conexión entre la cuestión de si existe una entrega entre sujetos pasivos y la cuestión de la utilización de los bienes y servicios litigiosos para la actividad económica del sujeto pasivo (que los ha recibido).

35. Así, según jurisprudencia reiterada, una persona adquiere bienes en condición de sujeto pasivo y no de particular siempre que los adquiera para las necesidades de sus operaciones imponibles.¹² Además, si un trabajador utiliza bienes y servicios para las necesidades de su empresario, tales bienes o servicios forman parte de los costes de los bienes o servicios que, en última instancia, entrega el empresario sujeto al pago del impuesto. En tal caso, el trabajador no actúa como consumidor final y la cadena de prestaciones relativa a estos bienes o servicios tampoco se interrumpe.

36. En su sentencia Intiem, el Tribunal de Justicia partió manifiestamente de la idea de que la entrega del carburante se produjo en el marco de la actividad empresarial y que el carburante se utilizó para las necesidades profesionales del empresario.¹³

37. Además, a la vista de lo declarado por el Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/Países Bajos, en el asunto Intiem se cumplen los requisitos de la deducción —en particular, el de la existencia de una entrega de bienes entre sujetos pasivos—sobre todo porque, en aquel caso, el empresario había entregado a sus empleados bienes por su propia cuenta y, por consiguiente, había recibido del proveedor facturas en las que se le imputaba el IVA correspondiente por los bienes entregados.¹⁴

38. Sin embargo, en la normativa que constituía el objeto de la sentencia Comisión/Países Bajos no concurrían esas circunstancias; dicha normativa versaba sobre un reembolso de gastos a tanto alzado para la amortización del vehículo del trabajador y su consumo de carburante. Por lo demás, el Tribunal de Justicia estimó que el reembolso de gastos no constituía por sí mismo un indicio suficiente para afirmar la existencia de una «entrega» a efectos del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Así pues, al Tribunal de Justicia no le resultó posible considerar compatible con esta disposición el mecanismo de deducción neerlandés.¹⁵

12 — Véanse, entre otras, las sentencias Faxworld, citada en la nota 8, apartado 28; Lennartz, citada en la nota 11, apartados 8 y 14; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 47, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartado 34.

13 — Véase la sentencia citada, apartados 12, 14 y 16.

14 — Véase la sentencia Comisión/Países Bajos, apartados 52 y 53.

15 — *Ibidem*, apartados 48 y 54.

39. El Tribunal de Justicia reconoció en esta sentencia que esa solución, basada en una interpretación literal de la Sexta Directiva, puede no parecer plenamente conforme con el objetivo de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra a), y con determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, pero –sin la intervención del legislador comunitario– no apreció la existencia de fundamento alguno para un derecho a deducción en las circunstancias contempladas en el Derecho neerlandés.¹⁶

40. Si para la resolución del presente asunto se toma como base la sentencia Comisión/Países Bajos, debe hacerse constar que el régimen de deducción regulado en el Decreto sobre el IVA de 1991 y expuesto por el Gobierno del Reino Unido tampoco presupone, en modo alguno, una compensación directa o cualquier relación directa entre el proveedor de combustible y el empresario y que, en consecuencia, así visto, no se produce una entrega de mercancías entre sujetos pasivos. Por tanto, la imputación formulada a este respecto por la Comisión es fundada.

41. Ahora bien, la imputación de la Comisión también apunta en el sentido –que me parece más importante– de que el mecanismo de deducción controvertido en el presente asunto no garantiza que sólo afecte

a bienes que se utilicen para las operaciones gravadas del empresario. En su contra, el Gobierno del Reino Unido ha aducido que el mecanismo de deducción británico garantiza, a diferencia del examinado en la sentencia Comisión/Países Bajos, que el IVA se deduzca únicamente en relación con los gastos de carburante efectivos del trabajador.

42. Ciertamente, ha de concederse que el método de cálculo, usual en el Reino Unido, en función de la distancia recorrida, la cilindrada del vehículo y el gasto de carburante efectivo permite en principio un reembolso de los gastos por el empresario que se ajusta a los gastos de carburante efectivos para los desplazamientos por razones profesionales del trabajador con mayor exactitud que el régimen aproximativo a tanto alzado examinado en el asunto Comisión/Países Bajos.

43. Ahora bien, el aspecto problemático del Decreto sobre el IVA de 1991 no es tanto la regla de cálculo del gasto de carburante en sí, como el hecho de que, a la vista del tenor de dicho Decreto, no se garantice que el empresario no pueda practicar deducciones en relación con gastos de carburante por desplazamientos no profesionales de sus trabajadores.

16 — *Ibidem*, apartados 55 y 56; lo expuesto puede suponer, en comparación con otras sentencias del Tribunal de Justicia sobre la Sexta Directiva, una interpretación más bien restrictiva. Véase, a título ejemplificativo, la sentencia Faxworld, citada en la nota 8, apartado 42; en este contexto, véase también la sentencia de 20 de febrero de 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005), apartado 23, según el cual «la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA».

44. En efecto, el artículo 2, letra b), del Decreto sobre el IVA de 1991 permite practicar la deducción en una cantidad que

se aproxime, *en todo o en parte*, a los gastos de carburante de la persona no sujeta al pago del impuesto (el trabajador) y que se abona a ésta al objeto de reembolsar tales gastos.

ejecutadas con indiscutible fuerza imperativa y con la especificidad, precisión y claridad exigidas para cumplir la exigencia de seguridad jurídica.¹⁸

45. Así, el Gobierno del Reino Unido ha corroborado que no existe una relación jurídicamente vinculante entre el derecho a deducción del empresario previsto en los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA de 1991 y la utilización del carburante comprado por el trabajador para las operaciones gravadas del empresario.

47. Ahora bien, ni el Decreto sobre el IVA de 1991 —en relación con la Ley sobre el IVA de 1994— constituye una ejecución en tal sentido del derecho a deducción ni, por lo demás, la conformidad con la Directiva de una práctica en la aplicación del controvertido Decreto sobre el IVA de 1991 —conformidad ésta aducida por el Gobierno del Reino Unido— bastan para satisfacer las exigencias de claridad y seguridad jurídica.¹⁹

46. Por cuanto atañe a las disposiciones de la Ley sobre el IVA de 1994 a las que hizo referencia por primera vez en la respuesta escrita a la pregunta del Tribunal de Justicia,¹⁷ no se comprende, por un lado, en qué medida estas disposiciones garantizan que el derecho a deducción previsto en el artículo 2 del Decreto sobre el IVA de 1991 se refiera exclusivamente al carburante utilizado en actividades profesionales, máxime cuando el carburante en el sentido de dicho artículo, de conformidad con el artículo 3 del citado Decreto en relación con el artículo 14, apartado 3, de la Ley sobre el IVA de 1994, *ha de considerarse* entregado al sujeto pasivo para las necesidades de la actividad económica que desarrolla; por otro lado, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, las Directivas deben ser

48. Por último, el Gobierno del Reino Unido ha manifestado su disposición a modificar el Decreto sobre el IVA de 1991, y ha hecho un ofrecimiento en este sentido a la Comisión. En este contexto, basta señalar que, según jurisprudencia reiterada, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser

18 — Véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 18 enero de 2001, Comisión/Italia (C-162/99, Rec. p. I-541), apartado 22; de 8 de julio de 1999, Comisión/Francia (C-354/98, Rec. p. I-4927), apartado 11; de 4 de diciembre de 1997, Comisión/Italia (C-207/96, Rec. p. I-6869), apartado 26, y de 13 de marzo de 1997, Comisión/Francia (C-197/96, Rec. p. I-1489), apartados 14 y 15.

19 — Véase, entre otras, la sentencia de 30 de mayo de 1991, Comisión/Alemania (C-59/89, Rec. p. I-2607), apartado 28.

17 — Véase el punto 24.

tomados en cuenta por el Tribunal de Justicia.²⁰

49. La imputación de la Comisión según la cual la normativa controvertida en materia de deducción no garantiza, en ningún caso, que la deducción del impuesto se practique únicamente en relación con los bienes y servicios utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario es, pues, fundada.

50. A la vista de todo lo expuesto, la imputación relativa a la vulneración del artículo 17 de la Sexta Directiva es fundada.

B. Sobre la vulneración del artículo 18 de la Sexta Directiva

1. Principales alegaciones de las partes

51. Mediante este motivo, la *Comisión* alega que el Decreto sobre el IVA vulnera el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta

Directiva, al conceder un derecho a deducción sin supeditarlo a que el sujeto pasivo tenga en su poder una factura extendida de conformidad con el artículo 22, apartado 3.

52. Basándose en la sentencia *Comisión/ Países Bajos*, señala que si no existe una entrega de bienes o una prestación de servicios entre sujetos pasivos y, en consecuencia, no ha podido emitirse una factura ni ningún otro documento oportuno, la concesión de un derecho a deducción vulnera también, en consecuencia, el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

53. El *Gobierno del Reino Unido* se adhiere a esta opinión en el supuesto de que el Tribunal de Justicia acoja el primer motivo de recurso. Ahora bien, si el Tribunal de Justicia llegase a la conclusión de que en un caso como el del presente asunto exista un derecho a deducción, el artículo 18 de la Sexta Directiva no podrá interpretarse en el sentido de que la falta de una factura se opone a la existencia de tal derecho. El *Gobierno del Reino Unido* invoca en este contexto su derecho, conforme al artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, a fijar «las condiciones y modalidades» de un derecho a deducción especial.

20 — Véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de junio de 2003, *Comisión/Francia* (C-233/00, Rec. p. I-6625), apartado 30, y de 12 de septiembre de 2002, *Comisión/Francia* (C-152/00, Rec. p. I-6973), apartado 15.

2. **Apreciación** la concesión de un derecho a deducción, también se vulnera el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Dado que el mecanismo de deducción controvertido no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, el segundo motivo de recurso es también fundado.
54. El Gobierno del Reino Unido no ha discutido que si se cumplen los requisitos de

V. Conclusión

55. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que:

- 1) Declare que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 18 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al conceder a los sujetos pasivos el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido en relación con las ventas de carburante para vehículos automóviles a personas no sujetas al IVA.
- 2) Condene en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.