

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 10 de marzo de 2005 *

En el asunto C-33/03,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 28 de enero de 2003,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por las Sras. P. Ormond y C. Jackson, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. N. Pleming, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y el Sr. K. Lenaerts (Ponente), la Sra. N. Colneric, y los Sres. K. Schiemann y E. Juhász, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de noviembre de 2004;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de diciembre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas 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 del Tratado CE, al haber concedido a determinados sujetos pasivos el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que grava ciertas entregas de carburante a personas no sujetas al impuesto, contraviniendo lo dispuesto en 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Marco normativo

Legislación comunitaria

2 A tenor del artículo 4 de la Sexta Directiva:

«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.

[...]»

- 3 El artículo 17 de la Sexta Directiva, que lleva el encabezamiento «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

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 [IVA], 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.

[...]»

- 4 El artículo 18 de la Sexta Directiva, denominado «Requisitos formales y modalidades del ejercicio del derecho a deducir» establece:

«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;

[...]»

Normativa nacional

- 5 Los artículos 2 y 3 del VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (Decreto sobre el IVA de 1991; en lo sucesivo, «Decreto sobre el IVA»), que entró en vigor el 1 de diciembre de 1991, disponen:

«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
- 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:
 - i) la totalidad del trayecto que el vehículo que consume tal carburante recorra (con independencia de que se incluyan trayectos no recorridos para los fines empresariales del sujeto pasivo), y
 - 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 corresponda 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).»

6 Debe aclararse que el artículo 14, apartado 3 de la Value Added Tax Act 1983 ha sido sustituido entretanto por el artículo 24, apartado 1, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley sobre el IVA de 1994).

7 Aun cuando el tenor literal de los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA tenga un alcance general, el derecho a deducir el IVA, previsto en dichas disposiciones, se refiere al carburante reembolsado por el empresario a sus trabajadores según se desprende de la nota explicativa adjunta al citado Decreto y que está redactada en los siguientes términos:

«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. [...]»

Procedimiento administrativo previo

8 La Comisión inició el procedimiento por incumplimiento regulado en el artículo 226 CE mediante el envío, el 10 de mayo de 1995, de un escrito de requerimiento al Gobierno del Reino Unido, en el cual se limitaba, en un primer

momento, a denunciar una infracción del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. En efecto, la Comisión consideraba que la concesión del derecho a deducir, previsto en los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA, sin necesidad de presentar una factura, no se ajustaba a las exigencias del citado artículo 18.

- 9 Al término de un examen más en profundidad, la Comisión llegó a la conclusión de que la concesión de un derecho a deducir, en las circunstancias previstas en los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA, contraviene asimismo el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. El 17 de octubre de 1996, la Comisión dirigió al Reino Unido un escrito de requerimiento complementario. A fin de disipar cualquier duda sobre el hecho de que consideraba contrario al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva el derecho del empresario a deducir el IVA con ocasión del reembolso al trabajador del coste del carburante en cumplimiento del artículo 2, letras a) y b), del referido Decreto, la Comisión dirigió al Reino Unido un segundo escrito de requerimiento complementario, el 3 de diciembre de 1997.
- 10 El Reino Unido presentó sus observaciones mediante varios escritos fechados los días 13 de julio de 1995, 16 de diciembre de 1996 y 28 de enero de 1998.
- 11 Dado que dichas respuestas no convencieron a la Comisión, ésta envió un dictamen motivado al Reino Unido, el 14 de octubre de 1998, en el cual le instaba a adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento al referido dictamen en un plazo de dos meses contados a partir de su notificación.
- 12 En su respuesta del 15 de diciembre de 1998 al dictamen motivado, el Reino Unido reiteró su desacuerdo con el planteamiento de la Comisión.

Sobre el recurso

Sobre la imputación basada en una infracción del artículo 17 de la Sexta Directiva

- 13 La Comisión afirma que los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA contravienen el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, dado que conceden a un sujeto pasivo un derecho a deducir el IVA que grave el carburante entregado a una persona no sujeta al impuesto. Además, las mencionadas disposiciones nacionales no sujetan la deducción del IVA por el sujeto pasivo al requisito de que el carburante se utilice por una persona no sujeta a dicho impuesto para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo.
- 14 El Gobierno del Reino Unido alega que el régimen de deducciones previsto en la Sexta Directiva pretende descargar enteramente a los sujetos pasivos del pago del IVA devengado o ingresado en el marco de sus actividades económicas (sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19). Cuando una persona ejerce una actividad económica, todos los bienes y servicios que se le entregan para la citada actividad constituyen elementos del coste de sus propias operaciones y, por consiguiente, debe ser deducible todo el IVA que haya gravado anteriormente dichas operaciones.
- 15 Constituye una práctica comercial habitual que el empresario –un sujeto pasivo–, encomiende a sus trabajadores –que no son personas obligadas al pago del impuesto– la adquisición de bienes destinados a ser utilizados en el marco de su actividad profesional. Con el fin de garantizar que el empresario pueda ejercer su derecho a deducir el IVA en relación con todos los bienes que haya utilizado a los fines de sus operaciones gravadas, debe considerarse que cuando un trabajador actúa por cuenta de su empresario y adquiere unos bienes que después utilizará el empresario para las necesidades de sus actividades profesionales, la entrega se le hace en realidad al empresario.

- 16 Sobre este particular, debe recordarse en primer lugar que las disposiciones del artículo 17 de la Sexta Directiva indican con precisión los requisitos que se exigen para el nacimiento del derecho a deducir y el alcance de éste. Dichas disposiciones no dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación por lo que atañe a su aplicación (véanse las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 35, y de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos, C-338/98, Rec. p. I-8265, apartado 43).
- 17 Además, del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que un sujeto pasivo está autorizado para deducir el IVA devengado o ingresado por los bienes que le sean entregados y por los servicios que se le hayan prestado por otro sujeto pasivo en la medida en que dichos bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.
- 18 Pues bien, en el presente caso, los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA facultan a un sujeto pasivo, a saber, el empresario, a deducir el IVA que grave el carburante suministrado a personas que no sean sujetos pasivos, a saber, los trabajadores, cuando dicho empresario reembolse a éstos últimos el coste del carburante.
- 19 Ciertamente, como pone de manifiesto el Gobierno del Reino Unido, los empleados, en el ejercicio de sus actividades profesionales, actúan generalmente por cuenta del empresario. Por lo tanto, según el referido Gobierno, el empresario debe tener derecho a deducir el IVA que grave el carburante comprado por el trabajador para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario.
- 20 Sin embargo, debe observarse que el Decreto sobre el IVA no supedita el derecho a deducir, que él mismo prevé, al requisito de que el carburante adquirido por una

persona que no sea sujeto pasivo se utilice para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo. En efecto, ni el Decreto sobre el IVA ni tampoco la nota explicativa establecen el requisito de que el carburante adquirido por el trabajador se utilice para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario, para poder acogerse a la deducción del IVA. Por el contrario, el artículo 2, letra b), inciso i), en relación con el artículo 3 del citado Decreto, permiten al empresario deducir el IVA que grava el importe del carburante reembolsado al trabajador calculado por referencia al trayecto total recorrido por el vehículo del trabajador «con independencia de que se incluyan trayectos no recorridos para los fines empresariales del sujeto pasivo».

- 21 En respuesta a una pregunta formulada por escrito por el Tribunal de Justicia, el Gobierno del Reino Unido reconoció expresamente que «el propio Decreto no establece una relación obligatoria entre el derecho del empresario a deducir el IVA que grava el carburante adquirido por el trabajador y la utilización, por el propio trabajador, del carburante para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario».
- 22 Por consiguiente, los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA no resultan compatibles con el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que facultan a un sujeto pasivo, a saber, el empresario, a deducir el IVA que grava el carburante suministrado a personas que no sean sujetos pasivos, a saber, los trabajadores, en unas condiciones que no garantizan que el IVA deducido se refiera exclusivamente al carburante utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas del empresario.
- 23 Sin embargo, el Gobierno del Reino Unido pone de manifiesto que la relación necesaria entre el derecho a deducir el IVA y la utilización del carburante para las operaciones gravadas del sujeto pasivo se ve garantizada por lo dispuesto en la Value Added Tax 1994, tal como lo aplica la administración tributaria británica. Sobre este

particular, dicho Gobierno explica que el sistema de reembolso que da lugar a la deducción del IVA, sistema que es reconocido por la administración tributaria, funciona de la siguiente forma. En primer lugar, el trabajador entrega al empresario una relación detallada del kilometraje, en la que se señale qué trayectos se han realizado con fines profesionales y el kilometraje que corresponde así a la potencia en cilindros del vehículo utilizado. El trabajador debe entregar asimismo a su empresario las facturas correspondientes a la compra del carburante. A continuación, el empresario utilizará una lista elaborada por el Royal Automobile Club, por el Automobile Association o por los UK Customs (servicios de aduanas británicos), a partir de los porcentajes aprobados por el Inland Revenue (Administración tributaria británica), sobre la base de detalladas informaciones facilitadas por los fabricantes de vehículos, a fin de determinar el coste del carburante por kilómetro para el tipo de vehículo de que se trata. Este sistema ofrece garantías suficientes para que el importe reembolsado al trabajador corresponda al coste del carburante realmente utilizado por éste último para las necesidades profesionales del empresario.

- 24 Sobre este particular, debe observarse que la Value Added Tax 1994 es una normativa general sobre el IVA, la cual, en sus artículos 24 y 26, sienta los principios para que pueda deducirse dicho impuesto. Aun cuando, en principio, con arreglo a esta Ley, el derecho a deducir el IVA recae sobre los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas, no puede hacer compatibles con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva las normas de los artículos 2 y 3 del Derecho sobre el IVA. En efecto, dado que, conforme al artículo 3 del referido Decreto, se considera automáticamente, a los fines de la Value Added Tax de 1994, que el carburante cuyo coste es reembolsado por el empresario a sus trabajadores, fue entregado al sujeto pasivo para las necesidades de su actividad profesional, la normativa nacional controvertida no garantiza que el derecho a deducir el IVA previsto en ella afecte únicamente al carburante efectivamente utilizado por los trabajadores para las operaciones gravadas del empresario.

- 25 Por lo que atañe a la alegación del Gobierno del Reino Unido, según la cual la práctica seguida por la administración tributaria garantiza la existencia de un

vínculo obligatorio entre el derecho del empresario a deducir el IVA y la utilización del carburante por los trabajadores para las operaciones gravadas del empresario, debe recordarse que, con arreglo a jurisprudencia reiterada, la incompatibilidad de una legislación nacional con las disposiciones comunitarias sólo puede quedar definitivamente eliminada mediante unas disposiciones internas de carácter vinculante que tengan el mismo valor jurídico que aquéllas que deben modificarse. Simples prácticas administrativas no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 1997, Comisión/Francia, C-197/96, Rec. p. I-1489, apartado 14; de 9 de marzo de 2000, Comisión/Italia, C-358/98, Rec. p. I-1255, apartado 17, y de 7 de marzo de 2002, Comisión/Italia, C-145/99, Rec. p. I-2235, apartado 30).

- 26 Por consiguiente, de todo lo anterior se deduce que los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA son incompatibles con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, al haber concedido a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA que grava determinadas entregas de carburante a personas no sujetas a dicho impuesto, en condiciones que no garantizan que el IVA deducido se refiere exclusivamente al carburante utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

- 27 De todo lo anterior se desprende que la primera imputación de la Comisión está fundada.

Sobre la imputación basada en una infracción del artículo 18 de la Sexta Directiva

- 28 La Comisión afirma que se concede la deducción prevista en los artículos 2 y 3 del Decreto sobre el IVA sin que se exija presentar una factura, contraviniendo con ello el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.
- 29 El Gobierno del Reino Unido no manifiesta su disconformidad con dicha imputación más que en el supuesto de que la primera imputación carezca de fundamento.
- 30 En estas circunstancias, debe considerarse que la imputación basada en la infracción del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva está fundada asimismo.
- 31 Procede, pues, declarar que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva, al haber concedido a determinados sujetos pasivos el derecho a deducir el IVA que grava ciertas entregas de carburante a personas no sujetas al impuesto, contraviniendo lo dispuesto en los artículos 17, apartado 2, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

Costas

- 32 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha pedido que se condene en costas al Reino Unido y al haber sido desestimados los motivos formulados por éste último, procede condenarle en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

- 1) **Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud 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 haber concedido a determinados sujetos pasivos el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que grava ciertas entregas de carburante a personas no sujetas al impuesto, contraviniendo lo dispuesto en los artículos 17, apartado 2, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.**
- 2) **Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.**

Firmas