

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 10 de marzo de 2005

■ Asunto C-33/03

■ **Síntesis:** Incumplimiento de Estado – Normativa nacional que permite al empresario deducir el IVA que grava entregas de carburante a sus trabajadores cuando les reembolsa el coste de éste.

I. Comentario

Se trata de un recurso de incumplimiento de Estado, referido a los artículos 17 y 18 de la Sexta Directiva sobre el IVA en relación con una normativa nacional que permite al empresario deducir el IVA que grava entregas de carburante a sus trabajadores cuando les reembolsa el coste de éste. (Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte).

La Comisión afirmó 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 grava 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. Por su parte el Gobierno del Reino Unido alegaba 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 entre-

gan 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.

2. Sentencia

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

19 ... 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...

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...

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 dis-

posiciones 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.

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.

... ○ ...