SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 15 de julio de 2010 *

En el asunto C-582/08,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 29 de diciembre de 2008,

Comisión Europea, representada por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. I. Rao y el Sr. S. Hathaway, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. K. Lasok, QC,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;
Secretario: Sr. M.-A. Gaudissart, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de febrero de 2010;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de mayo de 2010;

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 de los artículos 169 a 171 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de

17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40; en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»), al haber denegado la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en determinadas operaciones realizadas por sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión Europea.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

2 El artículo 17, apartados 3 y 4, 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 su versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO L 168, p. 35) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, de dicha Directiva, establecía:

«3. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del [IVA] a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país;

b) de sus operaciones exentas conforme al artículo 14, apartado 1, letras g) e i), al artículo 15, al artículo 16, apartado 1, partes B, C, D y E, apartado 2, y al artículo 28 *quater,* partes A y C;

c) de sus operaciones exentas conforme al artículo 13, parte B, letras a) y d), apartados 1 a 5, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»

4. La devolución del [IVA] a que se refiere el apartado 3 se efectuará:

— en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país pero sí en otro Estado miembro, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 79/1072/CEE;

— en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad, según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

[…]

3 El artículo 17, apartado 4, de la Sexta Directiva establecía, en su versión inicial:

«El Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalidades de aplicación comunitarias por las que deban efectuarse las devoluciones, conforme al apartado 3, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país. Hasta la entrada en vigor de dichas modalidades de aplicación comunitaria, los Estados miembros determinarán por sí mismo las modalidades por las que deba efectuarse la devolución. Si el sujeto pasivo no estuviera establecido en el territorio de la Comunidad, los Estados miembros tendrán la posibilidad de excluir la devolución o de someterla a condiciones complementarias.»

4 Los artículos 169 a 171 de la Directiva IVA sustituyeron a partir del 1 de enero de 2007 al artículo 17, apartados 3 y 4, de la Sexta Directiva.

5 El artículo 169 de la Directiva IVA establece:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

b) sus operaciones exentas conformes a los artículos 138, 142 y 144, los artículos 146 a 149, los artículos 151, 152, 153 y 156, la letra b) del apartado 1 del artículo 157, los artículos 158 a 161 y el artículo 164;

c) sus operaciones exentas conforme a las letras a) a f) del apartado 1 del artículo 135, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»

6 El artículo 170 de dicha Directiva dispone:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, del artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo y del artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

a) las operaciones contempladas en el artículo 169;

b) las operaciones para las que únicamente adeudan el impuesto el adquiriente o el destinatario de conformidad con los artículos 194 a 197 y 199.»

7 El artículo 171 de la Directiva IVA establece:

«1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, pero que estén establecidos en otro Estado miembro se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 79/1072/CEE.

[…]

2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

[…]

3. Las Directivas 79/1072/CEE y 86/560/CEE no se aplicarán a las entregas de bienes exentas, o que puedan estar exentas en virtud de lo previsto en el artículo 138, cuando los bienes entregados sean expedidos o transportados por el adquiriente o por cuenta del mismo.»

8 Las operaciones exentas contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA se refieren en particular, conforme al artículo 135, apartado 1, letras a) a f), a las operaciones de seguro y a las operaciones financieras que se especifican en esta última disposición.

9 El artículo 2 de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 311, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva»), establece:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el [IVA] que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

10 El artículo 8 de la Octava Directiva, derogado por el artículo 7 de la Decimotercera Directiva, disponía:

«En lo relativo a los sujetos pasivos que no estén establecidos en territorio comunitario, cada Estado miembro está facultado para excluirlos de la devolución o para someter la devolución a unas condiciones particulares.

La devolución no podrá concederse en unas condiciones más favorables que las aplicadas a los sujetos pasivos de la Comunidad.»

11 La exposición de motivos de la Propuesta de la Octava Directiva del Consejo, de 3 de enero de 1978, presentada por la Comisión [COM(77) 721 final] (en lo sucesivo, «Propuesta de Octava Directiva»), afirma, respecto al artículo 2 de esta propuesta:

«La referencia contenida en el artículo 17, apartado 4, de la Sexta Directiva ("conforme al apartado 3") implica que sólo debe devolverse el impuesto que haya gravado las adquisiciones de bienes y servicios o las importaciones de bienes que utilice el sujeto pasivo extranjero para las actividades contempladas en el artículo 17, apartado 3, de la Directiva. Ahora bien, de los tres supuestos contemplados en las letras a), b) y c) de este apartado, sólo los dos primeros parecen relevantes. […]

[…]

En cuanto a los supuestos contemplados en el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Directiva, dado que las operaciones de seguro o bancarias allí contempladas están siempre situadas en un país tercero, no se puede considerar jamás que el proveedor de un país miembro ha efectuado una operación en el país en que se procede a la devolución: estos casos están, pues, entre los contemplados en la letra a) (sujeto pasivo extranjero que no efectúa ninguna operación gravada en el país en que se procede a la devolución) y se les aplica la misma normativa que a éstos.»

12 El artículo 2 de la Propuesta de Octava Directiva, que fue aprobado por el Parlamento Europeo, contemplaba la devolución del IVA en relación con servicios o bienes «en la medida en que estos bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva».

13 El segundo considerando de la Decimotercera Directiva establece:

«considerando que conviene garantizar un desarrollo armonioso en las relaciones comerciales de la Comunidad con los países terceros, inspirándose en las disposiciones de la Directiva 79/1072/CEE, teniendo en cuenta al mismo tiempo la diversidad de situaciones existentes en los países terceros».

14 El artículo 2 de la Decimotercera Directiva dispone:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el [IVA] que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1.

2. Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios.

[…]»

15 El artículo 4 de la Decimotercera Directiva establece:

«1. A efectos de la presente Directiva el derecho a la devolución se determina de conformidad con las disposiciones del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.

2. Los Estados miembros podrán, sin embargo, prever la exclusión de determinados gastos o someter la devolución a condiciones complementarias.

3. La presente Directiva no será aplicable a las entregas de bienes exentas o que puedan declararse exentas en virtud del apartado 2 del artículo 15 de la Directiva 77/388/CEE.»

16 A tenor del artículo 5 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO L 44, p. 23), y que ha sustituido a la Octava Directiva a partir del 1 de enero de 2010:

«Cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o en relación con la importación de bienes en dicho Estado

miembro, a condición de que tales bienes y servicios se utilicen a efectos de las siguientes operaciones:

a) las operaciones a que se refiere el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva 2006/112/CE;

b) las operaciones para una persona obligada al pago del impuesto con arreglo a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, según se apliquen en el Estado miembro de devolución.

Sin perjuicio del artículo 6 y a los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución.»

Normativa nacional

17 En virtud de los artículos 26 y 39 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto del valor añadido), del artículo 3 de la Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 [Orden sobre el impuesto del valor añadido (impuesto soportado) (entregas especificadas)] y del artículo 190 del Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento del impuesto del valor añadido), en la versión resultante del Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations 2004 [Reglamento del impuesto del valor añadido (modificación) (nº 4)], los operadores no establecidos en la Unión no tienen derecho a la devolución del impuesto soportado en las operaciones mencionadas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA.

Procedimiento administrativo previo

18 El 13 de enero de 2006, la Comisión comunicó a las autoridades del Reino Unido que consideraba que el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva no podía ser interpretado en el sentido de que no permite la devolución del IVA soportado por los bienes o servicios utilizados para realizar las operaciones de seguro y financieras mencionadas en el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, cuyo contenido coincide con el del artículo 169, letra c), de la Directiva IVA. En un correo electrónico de 12 de mayo de 2006, el Reino Unido expresó su desacuerdo, alegando que su legislación era conforme con la normativa de la Unión aplicable.

19 La Comisión decidió entonces entablar el procedimiento previsto en el artículo 226 CE y, el 12 de octubre de 2006, dirigió al Reino Unido un escrito de requerimiento en el que imputaba a ese Estado miembro el incumplimiento de las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 17, apartados 3 y 4, de la Sexta Directiva y del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva.

20 Al no convencerle las alegaciones formuladas por el Reino Unido en su respuesta de 14 de diciembre de 2006, la Comisión dirigió el 27 de junio de 2007 un dictamen motivado a este Estado miembro, instándole a que adoptase las medidas necesarias para atenerse a las exigencias de los artículos 169 a 171 de la Directiva IVA y del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva en un plazo de dos meses a contar desde la recepción del dictamen motivado.

21 El Reino Unido respondió a dicho dictamen motivado mediante escrito de 29 de agosto de 2007 en el que confirmó su interpretación de la Decimotercera Directiva y de los artículos 169 a 171 de la Directiva IVA. La Comisión, disconforme con esa interpretación y firme en su postura respecto a la incompatibilidad de la legislación correspondiente del Reino Unido con las exigencias que derivan del Derecho de la Unión, decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

22 Con carácter preliminar hay que señalar que ha quedado acreditado que, en virtud de la normativa del Reino Unido, un operador establecido fuera de la Unión no tiene derecho a la devolución del impuesto soportado en ese Estado miembro por los bienes o servicios utilizados para las necesidades de las operaciones comprendidas en las categorías mencionadas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA, a saber, ciertas operaciones de seguro y ciertas operaciones financieras.

23 El recurso tiene por objeto, por tanto, solamente la cuestión de saber si los artículos 169 a 171 de la Directiva IVA y el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva reconocen tal derecho a los operadores establecidos fuera de la Unión.

24 Conforme al artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva, cada Estado miembro devolverá a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Unión el IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en el artículo 17, apartado 3, letras a) y b), de la Sexta Directiva.

25 Por lo que respecta a la remisión al artículo 17, apartado 3, letras a) y b), de la Sexta Directiva que aparece en el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva, hay que destacar, por una parte, que el tenor literal de esta última Directiva no ha sido adaptado después de la entrada en vigor de la Directiva IVA, cuyo artículo 169, letras a) y b), ha sustituido a dicho artículo 17, apartado 3, letras a) y b). Hay que entender, por tanto, que el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva, se refiere a dicho artículo 169, letras a) y b).

26 Por otra parte, procede señalar que las operaciones de seguro y las operaciones financieras controvertidas en el presente asunto se contemplan en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA.

27 El Reino Unido, sobre la base del tenor literal del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva, que se remite explícitamente tan sólo a las operaciones contempladas en el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva IVA, llega a la conclusión de que no existe derecho a la devolución del IVA respecto a las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de dicha Directiva.

28 En cambio, la Comisión, si bien admite que el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva no remite a las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA, sostiene, atendiendo a las alegaciones basadas en los trabajos preparatorios, el sistema y la finalidad de las normas controvertidas, que dicho artículo 2, apartado 1, leído en combinación con los artículos 169 a 171 de la Directiva IVA, ha de entenderse en el sentido de que confiere asimismo un derecho a la devolución del IVA por lo que respecta a las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA.

29 Procede, pues, dilucidar si los argumentos presentados por la Comisión para apoyar su interpretación del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva y de los artículos 169 a 171 de la Directiva IVA pueden justificar que estos artículos se interpreten en el sentido de que confieren un derecho a la devolución del IVA soportado en las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA, y ello aunque el texto claro y preciso de dicho artículo 2, apartado 1, remita tan sólo al artículo 169, letras a) y b), de la Directiva IVA.

30 Según la Comisión, el derecho de los operadores establecidos fuera de la Unión a que se les devuelva el impuesto soportado en un Estado miembro a los efectos de las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA se desprende de los artículos 169 a 171 de esta Directiva. En su opinión, el artículo 170 de

dicha Directiva consagra este derecho para todas las operaciones contempladas en el artículo 169 de esta última y no prevé ninguna excepción. Dado que la Directiva IVA formula la regla básica mientras que la Decimotercera Directiva tan sólo contiene disposiciones de aplicación que regulan las modalidades de devolución, el tenor incondicional del artículo 170 de la Directiva IVA debería prevalecer, según la Comisión, sobre lo dicho en el artículo 2 de la Decimotercera Directiva.

31 Es verdad que el artículo 170 de la Directiva IVA prevé, en términos generales, igual que lo formulaba antes el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, un derecho a la devolución del IVA soportado cuando los bienes y los servicios gravados con el IVA se utilicen para las «operaciones contempladas en el artículo 169» de la Directiva IVA.

32 Asimismo, consta que la Octava Directiva tiene por objeto establecer las modalidades de devolución del IVA pagado en un Estado miembro por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Su objetivo es, por tanto, armonizar el derecho a la devolución del IVA derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec. p. I-6109, apartado 20; y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rec. p. I-2425, apartado 26), lo que también se aplica a la Decimotercera Directiva en lo que respecta a los sujetos pasivos establecidos en terceros Estados.

33 No obstante, de ello no puede deducirse que, como sostiene la Comisión, el artículo 170 de la Directiva IVA permita exceptuar la aplicación del texto claro y preciso del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva.

34 En efecto, la Decimotercera Directiva no se limita a recoger las normas formales de desarrollo del derecho a la devolución del IVA, sino que prevé ciertas excepciones a este derecho, como reconocía la Comisión en sus observaciones escritas, sin

cuestionar su validez. Entre esas excepciones figura, en virtud del artículo 2, apartado 2, de esta Directiva, la facultad de los Estados miembros de supeditar esta devolución a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables y, con arreglo al artículo 4, apartado 2, de dicha Directiva, la de prever la exclusión de determinados gastos de dicha devolución o someter ésta a condiciones complementarias.

35 Por consiguiente, las disposiciones de la Decimotercera Directiva y, en concreto, su artículo 2, apartado 1, han de ser consideradas como una *lex specialis* respecto a los artículos 170 y 171 de la Directiva IVA, que se oponen a que el derecho a la devolución, formulado en términos generales en dicho artículo 170, pueda prevalecer sobre el texto claro y preciso del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva.

36 De lo anterior se desprende que la cuestión de si los Estados miembros están obligados a conceder un derecho a la devolución del IVA, en las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA, a los sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión ha de dilucidarse en función únicamente del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva.

37 Por lo que respecta a la interpretación de dicho artículo 2, apartado 1, la Comisión sostiene, en primer lugar, que de los trabajos preparatorios se desprende que no puede presumirse que el legislador de la Unión, al mencionar en el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva solamente las operaciones contempladas en el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva IVA, haya querido excluir la devolución del IVA soportado en las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de esta Directiva. El tenor literal del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva se basa, en opinión de la Comisión, en una apreciación errónea realizada por el legislador de la Unión al adoptar el artículo 2 de la Octava Directiva, que tiene un tenor literal casi idéntico al del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva y cuya letra sirvió de modelo para la elaboración de este último.

38 En este sentido, la Comisión se basa, en primer lugar, en la exposición de motivos de la Propuesta de Octava Directiva y afirma que, cuando se adoptó esta Directiva, el legislador omitió la remisión al artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva porque consideró, por error, que las operaciones correspondientes ya habían sido tenidas en cuenta en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la misma, que se menciona en la enumeración que aparece en el artículo 2 de la Octava Directiva.

39 En segundo lugar, según la Comisión, la lógica del sistema del IVA exige que se conceda un derecho a la devolución del IVA en las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA. En efecto, de acuerdo con esta lógica y conforme a los usos internacionales, no debería exigirse ningún impuesto cuando los bienes y servicios se exporten. Por lo que respecta, en concreto, a las operaciones exentas, como las operaciones de seguro y las operaciones financieras, en las cuales no existe normalmente la posibilidad de recuperar las cuotas soportadas, el objetivo del artículo 169, letra c), de la Directiva IVA es permitir la recuperación del IVA inherente al precio de adquisición de bienes y de servicios que se destinan a la ejecución de estas operaciones. Así pues, el hecho de otorgar un derecho a la devolución del IVA permitiría evitar, según la Comisión, que el operador establecido dentro de la Unión resulte perjudicado en comparación con sus competidores establecidos fuera de la misma.

40 Por último, la Comisión considera que la comparación efectuada entre el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva y el artículo 2 de la Octava Directiva demuestra que estas dos disposiciones han de ser interpretadas de manera uniforme. Ahora bien, a pesar del tenor casi idéntico de dichas disposiciones, el Reino Unido interpreta el artículo 2 de la Octava Directiva en el sentido de que incluye las operaciones mencionadas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA, por lo que la postura así adoptada por este Estado miembro es contradictoria. Según la Comisión, la interpretación del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva defendida por el Reino Unido debería valer asimismo, de ser correcta, para el artículo 2 de la Octava Directiva y tener repercusiones para todos los Estados miembros que hagan tal interpretación de este artículo 2.

41 En primer lugar, debe rechazarse como no pertinente este último argumento.

42 En efecto, el presente recurso por incumplimiento tiene por objeto sólo la cuestión de saber si el Reino Unido ha incumplido sus obligaciones derivadas de los artículos 169 a 171 de la Directiva IVA y del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva al rechazar que pueda recuperarse el IVA soportado en las operaciones contempladas en el artículo 169, letra c), de la Directiva IVA efectuadas por sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión.

43 Ahora bien, ni el hecho de que el Reino Unido y los otros Estados miembros concedan, en virtud de la Octava Directiva, tal derecho a la devolución del IVA a los operadores establecidos en el interior de la Unión, ni la posible falta de razones que justifiquen una práctica divergente por lo que respecta, por una parte, a los operadores contemplados en esta Directiva y, por otra, a los comprendidos en la Decimotercera Directiva, ni las posibles repercusiones en el ámbito de los Estados miembros en caso de no haber tales razones constituyen elementos capaces de sostener la interpretación defendida por la Comisión en relación con el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva.

44 En segundo lugar, por lo que respecta a la alegación basada en los trabajos preparatorios, procede precisar de entrada que el artículo 2 de la Propuesta de Octava Directiva, en la que figura la exposición de motivos a la que se refiere la Comisión, remite, sin más precisiones, a las «operaciones contempladas en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva». Por consiguiente, no cabe considerar acreditado que la posible apreciación errónea realizada, según la Comisión, en esta exposición de motivos haya estado efectivamente en el origen del tenor literal del artículo 2 de la Octava Directiva o del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva.

45 Además, el artículo 5 de la Directiva 2008/9, que ha sustituido a la Octava Directiva, remite, igual que el artículo 2 de esta última Directiva, al artículo 169, «[letras] a) y b)», de la Directiva IVA. Así pues, la tesis de la Comisión implica, por un lado, que el legislador de la Unión cometió un error cuando se adoptó la Octava Directiva, error que se reprodujo en la Decimotercera Directiva, y, por otro, que dicho legislador cometió el mismo error cuando se adoptó la Directiva 2008/9.

46 Por lo que respecta a este supuesto error y a la alegación de la Comisión según la cual la lectura que ella hace de las disposiciones controvertidas resulta más acorde con la lógica del sistema común del IVA, ha de señalarse que, aun suponiendo que las afirmaciones de la Comisión sean correctas, no le corresponde al Tribunal de Justicia, como ha señalado el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, proceder a tal interpretación dirigida a corregir el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva.

47 En este sentido, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 5 de octubre de 2004, Comisión/Grecia (C-475/01, Rec. p. I-8923), que la República Helénica podía fundamentar legítimamente su legislación nacional en el texto claro del artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO L 316, p. 21), que le permite aplicar al ouzo un tipo de gravamen inferior al tipo mínimo. Así pues, el Tribunal de Justicia rechazó el recurso de la Comisión mediante el cual ésta alegaba un incumplimiento por parte de aquel Estado miembro de las obligaciones derivadas del artículo 90 CE, párrafo primero, y sostenía que los Estados miembros no estaban exentos, ni siquiera en presencia de tal autorización explícita en el Derecho derivado, de la obligación de respetar el Derecho primario, lo que implicaba que, en el caso de que la medida nacional se revelase incompatible con el Derecho primario, el Estado miembro no estaba facultado para hacer uso de esta autorización.

48 Del mismo modo, no se puede reprochar al Reino Unido, cuya normativa nacional es conforme con el texto claro y preciso del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva, que haya incumplido sus obligaciones derivadas precisamente de esta

disposición por el hecho de que no haya procedido a una interpretación dirigida a corregir dicha disposición a fin de adaptarla a la lógica general del sistema común del IVA y no haya subsanado un error del legislador comunitario, alegado por la Comisión y que deriva, según esta última, de la exposición de motivos de la Propuesta de Octava Directiva.

49 Según reiterada jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica exige que una normativa de la Unión permita a los interesados conocer con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone. En efecto, los justiciables deben poder conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia (sentencia de 10 de marzo de 2009, Heinrich, C-345/06, Rec. p. I-1659, apartado 44 y jurisprudencia citada).

50 Es verdad que esta jurisprudencia se refiere a las relaciones entre los particulares y el poder público. No obstante, como ha señalado el Abogado General en el punto 64 de sus conclusiones, esta jurisprudencia es también pertinente en el contexto de la adaptación del Derecho interno a una directiva en materia fiscal.

51 En efecto, no puede realizarse una interpretación dirigida a corregir una disposición como el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva pese a su tenor literal claro y preciso y a ampliar por medio de tal interpretación las correspondientes obligaciones de los Estados miembros (véase, por analogía, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Rec. p. I-10627, apartado 44).

52 De todo lo anterior resulta que procede desestimar el recurso de la Comisión.

Costas

53 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber pedido el Reino Unido que se condenara en costas a la Comisión y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

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

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión Europea.

Firmas