

SENTENCIA DE 8 NOVIEMBRE DE 2001

■ **Asunto C-338/98**

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas / Reino de los Países Bajos
Fiscalidad

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Artículo 17, apartado 2, letra a), y artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA – Normativa nacional que permite al empresario deducir, en concepto de impuesto soportado, un determinado porcentaje de la compensación pagada al empleado por la utilización de su vehículo particular con fines profesionales»
(Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española

En este asunto se planteó la cuestión de si un empresario podía deducir el IVA soportado que le había repercutido un empleado suyo, pero que utilizaba su propio vehículo para el desarrollo de la actividad del empresario.

El Tribunal entendió que dicho IVA no era deducible, ya que el empleado no puede tener la condición de sujeto pasivo al no tener la condición de independiente (art. 4 apartado 1 y 4 de la Directiva), de acuerdo con el art. 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, sólo se puede deducir el IVA el sujeto pasivo que haya soportado por los bienes que les hayan sido entregados o los servicios que le hayan sido prestados, por otro sujeto pasivo, que haya soportado a su vez por los bienes que le hayan sido entregados o los servicios que le hayan sido prestados por otro sujeto pasivo. Y en este supuesto, no puede considerarse que haya mediado, ni entrega de bienes ni prestación de servicios por el empleado, aunque el empresario le haya reembolsado parte de la amortización del vehículo y los gastos relacionados con dicha utilización.

En cuanto a la cuestión de si era necesario estar en posesión de una factura, el Tribunal declaró, que si el sujeto pasivo no tenía derecho a la deducción del IVA, tampoco se

podía exigir; naturalmente, la posesión de la factura, de la que dispensaba el Gobierno neerlandés, por lo que en realidad el Tribunal no se pronuncia sobre el tema.

En otras ocasiones el Tribunal, ya se ha pronunciado sobre los requisitos de la deducción, flexibilizando lo relativo a la posesión de la factura, pues lo importante es que concurren los requisitos del derecho a deducir.

1.1. Legislación española

En nuestro derecho el concepto de empresario o profesional está definido en el art. 5 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre del IVA y, se consideran actividades empresariales o profesionales las que impliquen ordenación por cuenta propia de factores de la producción materiales y humanos, o uno, de ellos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios y en consecuencia de acuerdo con la Sentencia el empleado no reúne los requisitos necesarios para ser un empresario, ni aunque ponga sus medios (vehículo) a disposición del empresario.

2. Antecedentes de hecho

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de septiembre de 1998, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso que tiene por objeto que se declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al haber dispuesto que un empresario sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») puede deducir una parte de la compensación que paga a un empleado por la utilización de su automóvil particular con fines profesionales, infringiendo así el artículo 17, apartado 2, letra a), y el artículo 18, apartado 1, letra a), 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, en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación.

2.1. Fase administrativa previa

Mediante escrito de 2 de febrero de 1993, la Comisión informó al Gobierno neerlandés de sus dudas sobre la conformidad del artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 con la Sexta Directiva, ya que dicha disposición autoriza una deducción del IVA en favor del empresario sujeto pasivo sin que se cumpla el requisito relativo a la posesión de una factura previsto en el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Mediante escrito de 5 de julio de 1993, el Gobierno neerlandés alegó que la deducción controvertida no podía ser criticada por razones meramente formales basadas en la ine-

xistencia de una factura extendida entre sujetos pasivos. Invocando la sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem (165/86), el Gobierno neerlandés sostenía que lo único que importaba era que los gastos a los que se refería la deducción fueran necesarios, como ocurre en el caso de autos, para las actividades del empresario sujeto pasivo.

El 10 de mayo de 1995, la Comisión dirigió un escrito de requerimiento al Reino de los Países Bajos. Aunque parecía admitir el carácter profesional de los gastos a los que se aplica la deducción controvertida y, por consiguiente, el hecho de que dicha deducción no vulneraba el principio formulado en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, la Comisión volvía a insistir en el requisito de posesión de una factura establecido en el artículo 18, apartado 1, letra a), de dicha Directiva. A este respecto, subrayaba que el respeto de dicho requisito constituía una garantía de legalidad y transparencia que permitía luchar eficazmente contra el fraude.

Como el Gobierno neerlandés reiteró su criterio en un escrito de 10 de julio de 1995, la Comisión le remitió un escrito de requerimiento complementario el 17 de octubre de 1996.

El 22 de septiembre de 1997, la Comisión envió al Reino de los Países Bajos un dictamen motivado.

La Comisión, al comprobar que el Reino de los Países Bajos no se había atendido a su dictamen motivado, decidió interponer el presente recurso.

2.2. Sobre el recurso

Sobre el primer motivo de recurso, basado en la infracción del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva

La Comisión considera que un aspecto esencial del sistema establecido en materia de IVA reside en el hecho de que las operaciones que pueden dar lugar a deducción se llevan a cabo entre sujetos pasivos, de modo que la totalidad de las operaciones sujetas al impuesto forman, a este respecto, una cadena que no puede ser interrumpida. Esto es lo que se desprende, en especial, del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que indica que el IVA deducible es el devengado o ingresado por los bienes entregados o por los servicios prestados a un sujeto pasivo o para las necesidades de éste, por otro sujeto pasivo.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Apreciación del Tribunal de Justicia

Para determinar si las disposiciones nacionales controvertidas son conformes al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva procede recordar primero que el Tribunal de Justicia ha estimado con anterioridad que el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva indica con precisión los requisitos del nacimiento y del alcance del derecho a deducción del IVA y que esta disposición no deja a los Estados miembros ningún mar-

gen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación (sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, apartado 35).

A continuación, es necesario observar que del tenor literal del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva resulta que esta disposición autoriza al sujeto pasivo a deducir el IVA soportado por los bienes que le haya entregado y los servicios que le haya prestado otro sujeto pasivo.

Ahora bien, por una parte, el artículo 4, apartados 1 y 4, de la Sexta Directiva precisa expresamente a este respecto que un trabajador por cuenta ajena que actúa por cuenta de su empresario no puede tener la condición de sujeto pasivo.

De esta disposición se desprende que el hecho de que un empleado utilice su propio vehículo en el marco de las actividades del empresario no puede tener el efecto de transformar a este empleado en «sujeto pasivo» en el sentido de la Sexta Directiva y, por tanto, tampoco en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la misma, y ello aun cuando el empresario reembolse los gastos relacionados con dicha utilización.

Por otra parte, del artículo 5 de la Sexta Directiva resulta que se considera entrega de un bien la transmisión del poder de disposición sobre este bien con las facultades atribuidas a su propietario. Es necesario reconocer que el hecho de que un empleado utilice su propio vehículo en el marco de las actividades de su empresario no puede constituir una entrega de bienes al mismo, en el sentido que se acaba de indicar.

Por consiguiente, no pueden considerarse «entregados» al empresario sujeto pasivo en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, ni el vehículo que pertenece al empleado ni el carburante que consume dicho vehículo, por el mero hecho de que el empresario reembolse en parte la amortización del vehículo y los gastos de carburante relacionados con dicha utilización.

Las consideraciones precedentes muestran claramente que no se puede inferir del tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva que exista un derecho a deducir el IVA en las circunstancias contempladas en el artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968.

Por otra parte, en contra de lo que ha sostenido el Gobierno neerlandés, no se puede llegar a una conclusión diferente basándose en la sentencia Intiem, antes citada.

3.2. Sobre el segundo motivo, basado en la infracción del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva

En opinión de la Comisión, el Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 es también contrario al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que esta disposición supedita la deducción del IVA soportado a que el sujeto pasivo disponga de una factura extendida de acuerdo con lo dispuesto en el artículo

lo 22, apartado 3, de dicha Directiva, es decir, esencialmente, una factura que un sujeto pasivo haya expedido a otro sujeto pasivo. Ahora bien, al tratarse de una deducción relativa a la compensación que el empleado percibe para cubrir los gastos relacionados con la utilización de su vehículo particular, es imposible disponer de dicha factura.

3.3 Apreciación del Tribunal de Justicia

Procede señalar que el artículo 18 de la Sexta Directiva sólo se refiere a los requisitos para el ejercicio del derecho a deducción, mientras que la existencia misma del derecho se regula en el artículo 17 de dicha Directiva.

Ahora bien, del análisis del primer motivo formulado por la Comisión se desprende que la deducción por el empresario sujeto pasivo de una parte de la compensación pagada a un empleado por el uso de su vehículo particular con fines profesionales infringe el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

En tal contexto, un Estado miembro no puede invocar, en apoyo de su pretensión de regular los requisitos para el ejercicio de un derecho a deducción que la Sexta Directiva no autoriza, el artículo 18, apartado 3, de dicha Directiva, que permite que los Estados miembros fijen los requisitos y procedimientos en virtud de los cuales un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los procedimientos establecidos por los apartados 1 y 2 del mismo artículo.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

«1) Declarar que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al haber dispuesto que un empresario sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido puede deducir una parte de la compensación que paga a un empleado por la utilización de su automóvil particular con fines profesionales, infringiendo así el artículo 17, apartado 2, letra a) y artículo 18, apartado 1, letra a), 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, en la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación.

2) Condenar en costas al Reino de los Países Bajos.

3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportará sus propias costas.»

5. La Abogada General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 31 de mayo de 2001

Propuso al Tribunal de Justicia que:

«1) Declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado al permitir, en infracción del artículo 17, apartado 2, letra a) y del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, que un empresario, sujeto pasivo del IVA, deduzca una parte de la compensación de gastos por la utilización por un trabajador, con fines profesionales, de su automóvil particular.

2) Condene en costas al Reino de los Países Bajos.

3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportará sus propias costas.»