# CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA

presentadas el 8 de octubre de 1987 *

*Señor Presidente,*
*Señores Jueces,*

1. I. La Sala Tercera del Hoge Raad de los Países Bajos ha planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia con el objeto de determinar la interpretación de la letra a) de los apartados 1 y 4 del artículo 11 de la Segunda Directiva del Consejo (67/228) de 11 de abril de 1967 [1] en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como la interpretación de los apartados 2, letra a), y 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388) de 17 de mayo de 1977 [2] 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.

2. La cuestión prejudicial se suscita en el marco de un litigio entre la sociedad Leesportefeuille «Intiem» y la Hacienda neerlandesa.

3. Dicha sociedad se dedica a alquilar un fondo de lectura que distribuye en el domicilio de sus clientes por medio de un determinado número de empleados asalariados. Como estos últimos utilizan sus propios vehículos para efectuar la distribución, la sociedad les abona una asignación para cubrir los gastos de desplazamiento con ese vehículo.

4. Esta asignación no tiene relación alguna con la gasolina utilizada por los empleados en su actividad de distribución. En cuanto a ésta, el sistema es el siguiente: antes de comenzar la distribución, los empleados de la sociedad Intiem llenan por su propia cuenta el depósito de gasolina de sus respectivos automóviles; al finalizar cada día de trabajo, la sociedad empleadora hace llenar los depósitos de gasolina en una gasolinera situada frente a la empresa, haciéndose cargo del respectivo pago. La sociedad que explota la gasolinera factura entonces a la sociedad demandante la gasolina proporcionada a los empleados por cuenta de esta última.

5. El litigio surgió cuando le fue exigida a Intiem una cuota complementaria por rectificación del impuesto sobre el volumen de negocios (IVA), pues la Hacienda Pública neerlandesa no aceptó la deducción total de la cuota del impuesto soportada por esta sociedad por la gasolina proporcionada a sus empleados.

6. En efecto, con arreglo a la legislación neerlandesa (se trata del artículo 23 del Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting de 1968 [Decreto adoptado en ejecución de la ley de 1968 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios], en relación con el artículo 16 del Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting de 1968 [Ordenanza de aplicación de la ley de 1968]), una empresa puede deducir del impuesto debido un determinado porcentaje —fijado por el Ministro competente— de la asignación que paga a sus empleados por el uso de sus propios vehículos para el servicio de la empresa.

7. Ante esta reclamación, el inspector de impuestos consideró que estas disposiciones

* Traducido del portugués.

1 — DO 71 de 14.4.1967, p. 1303; EE 09/01, p. 3.

2 — DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54.

debían aplicarse tanto a las asignaciones abonadas a los empleados como a las sumas pagadas por la gasolina que éstos utilizan.

8. Interpuesto un recurso, el Gerechtshof de Amsterdam dio la razón al inspector por considerar que la gasolina se proporcionaba a los empleados y no a la sociedad y que, en consecuencia, esta última no podía deducir el IVA aplicado a estos suministros.

9. Como la empresa Intiem consideraba que la gasolina utilizada por sus empleados le era suministrada a ella misma en el ámbito de sus actividades, y que por lo tanto le eran aplicables la letra a) del apartado 1 del artículo 3 y el apartado 1 del artículo 15 de la Ley de 1968 que le otorgaban derecho a la deducción total del IVA facturado con ese fundamento, interpuso un recurso en casación ante el Hoge Raad. Para la solución del litigio, ese Tribunal consideró necesario solicitar al Tribunal de Justicia la interpretación de las disposiciones de Derecho comunitario a las que ya nos referimos al iniciar estas conclusiones.

10. La Comisión, el Gobierno neerlandés y el Gobierno de la República Federal de Alemania presentaron observaciones escritas en virtud del artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia; estas observaciones están resumidas en el informe para la vista.

11. **II.** Tal como resulta de la precedente exposición, el problema suscitado por el Tribunal remitente se centra en el análisis del mecanismo de las deducciones previstas en el ámbito del sistema del IVA.

12. El principio de la deducción del impuesto soportado es un elemento fundamental del sistema común del IVA: en cada etapa del circuito de producción y comercialización de mercancías (incluso en cada paso de la frontera del país de consumo), el sujeto pasivo entrega a la Hacienda Pública el importe del impuesto devengado sobre sus ventas, después de haber deducido el importe del impuesto ya pagado en la etapa anterior por sus proveedores.

13. Éste es el mecanismo que permite concretar en la práctica el concepto de impuesto sobre el valor añadido, tal como lo define el artículo 2 de la Primera Directiva (67/227) del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios,[3] como «un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones efectuadas en el circuito de producción y distribución precedente a la fase del gravamen».

14. Como también ha recordado recientemente el Tribunal de Justicia en la sentencia Rompelman,[4] la deducción del impuesto que haya incidido directamente en el coste de los distintos elementos constitutivos del precio, conduce a «liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en todo el ámbito de sus actividades económicas». Según esta misma sentencia, «el sistema común del impuesto sobre el valor añadido asegura en consecuencia la perfecta neutralidad en cuanto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los objetivos o los resultados de estas actividades, a condición de que dichas actividades estén ellas mismas sometidas al IVA» *(traducción no oficial)*.

15. El mecanismo de deducción fue regulado en idénticos términos en la Segunda y en la Sexta Directivas, citadas en la decisión del Hoge Raad, y el artículo 17 de la Sexta

3 — DO 71 de 11.4.1967, p. 1301; EE 09/01, p. 6.

4 — Sentencia de 14 de febrero de 1985 en el asunto 268/83, Rompelman/Minister van FinanciËn, Rec. 1985, pp. 655 a 664, apartado 19.

Directiva sólo precisa y desarrolla los principios ya contemplados en el artículo 11 de la Segunda Directiva.

16. Por lo tanto, y a los fines que interesan, nuestro análisis podrá recaer especialmente en las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, que, por otra parte, sustituye a la Segunda Directiva, a partir de la fecha de su entrada en vigor.

17. Las letras a), b) y c) del apartado 2 y el apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva disponen que:

«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 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;

b) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

c) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5 y al apartado 3 del artículo 6.

[...].

6) Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

18. Esta disposición nos permite analizar el mecanismo de las deducciones de la siguiente forma: el sujeto pasivo del IVA puede deducir del impuesto que deba pagar el impuesto devengado o ingresado, a) por los bienes entregados o por los servicios prestados por otro sujeto pasivo, b) por los bienes importados (el apartado 2 del artículo 2 de la Sexta Directiva somete las importaciones al IVA), y c) por los bienes entregados y los servicios prestados a sí mismo.

19. El principio general por el que el impuesto sólo es deducible «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», es decir, en el ámbito de la actividad económica de la empresa, supone:

a) la deducción total del impuesto que grave bienes o servicios que cumplan plenamente esta condición general;

b) la aplicación de un sistema de deducción proporcional para los bienes y los servicios utilizados tanto para las operaciones con derecho a deducción como para las que no conlleven ese derecho (apartado 5 del artículo 17), de conformidad con los sistemas establecidos por cada Estado miembro dentro de los límites fijados en los diversos párrafos del apartado 5 del artículo 17;

c) la exclusión del derecho a deducción por los gastos que, si bien realizados dentro del marco del funcionamiento normal de la empresa, deben considerarse como destinados a satisfacer necesidades privadas.

Por falta de acuerdo en el Consejo, la Sexta Directiva no estableció una lista comunitaria de exclusiones; sólo se refirió, en términos generales en el apartado 6 del artículo 17, a los gastos de lujo, de recreo o de representación y previó la elaboración de dicha lista hasta el final de un período transitorio de cuatro años.

Hasta que ello suceda, el mismo apartado 6 del artículo 17 permite que los Estados mantengan las exclusiones previstas por su legislación nacional (cláusula de «stands-till»), pero sin que establezcan otras nuevas.

20. **III.** Creemos que mediante la cuestión planteada a este Tribunal de Justicia, el Hoge Raad de Países Bajos pretende saber, a efectos de la deducción total del IVA a tenor de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, si la gasolina proporcionada directamente a sus empleados para que éstos la usen en sus propios automóviles, para el servicio de la empresa y dentro de sus actividades, debe ser considerada como un bien entregado al sujeto pasivo, cuando las respectivas facturas son pagadas directamente por la empresa empleadora al proveedor.

21. En nuestra opinión, esta pregunta debe ser respondida en forma claramente afirmativa.

22. Si la gasolina es utilizada exclusivamente para fines profesionales en el marco de las actividades de la empresa («para las necesidades de sus propias operaciones gravadas»), y es pagada al proveedor con arreglo a la presentación de facturas elaboradas de conformidad con el apartado 3 del artículo 22, la deducción debe autorizarse para evitar que recaiga dos veces el mismo impuesto en la misma base imponible, en la cuantía del remanente del IVA integrado en uno de los elementos del coste de la empresa (la gasolina utilizada).

23. El hecho de que la gasolina se suministre directamente a los automóviles de los empleados que van a usarla por cuenta de la empresa en nada modifica la realidad jurídica y económica de la prestación.

24. Por una parte, la entrega se efectúa en ejecución de un contrato celebrado entre dos sujetos pasivos —uno actúa como comprador y el otro como vendedor—, lo que produce efectos jurídicos entre ambos. Mediante este contrato se realiza la transferencia para la empresa adquirente «del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», que en el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva se considera como el elemento que define la «entrega de bienes» a efectos de delimitar el ámbito de aplicación del IVA (apartado 1 del artículo 2). La base del concepto «operación gravada» y el punto esencial en el que se funda nuestro análisis están constituidos por el *poder jurídico* de disposición (y no la *operación material* de entrega).

25. Las modalidades de utilización del bien en el marco de las actividades de la empresa dependen, a su vez, ya sea del propio poder de organización del empleador, o bien de otro contrato (contrato de trabajo) celebrado entre este último y sus empleados. En todo caso, como las gasolina constituye un *input* de la empresa, entregarla a los empleados para que la utilicen en sus automóviles al servicio de la empresa no constituye una «entrega de bienes» en el sentido del apartado 1 del artículo 2 y del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva, por lo

que no tiene ningún sentido concebir una nueva aplicación del IVA, con una posible deducción total o parcial del correspondiente importe, tanto menos cuanto que no se trataría de transferencia «entre sujetos pasivos».

26. Desde el punto de vista econónico, la gasolina facturada a la sociedad Intiem y que ésta debe pagar constituye un elemento de su coste de producción, ya gravado por el IVA en una etapa anterior.

27. La situación jurídica y económica es esencialmente la misma si el propio empresario va personalmente a recibir la mercancía (la gasolina), o si envía a un empleado con un camión cargado de bidones o un camión-cisterna perteneciente a la empresa, o si solicita los servicios de una empresa transportadora o si (en virtud de un acuerdo con el proveedor) hace suministrar la gasolina directamente a los automóviles de los empleados que van a utilizarla.

28. No se ve muy bien por qué habría de admitirse una distorsión del sistema del IVA como consecuencia de hecho, por ejemplo, de que unas empresas de distribución de libros dispongan de camiones cisterna o de sus propios depósitos de gasolina mientras que otras no disponen de ellos.

29. Por supuesto que es esencial que esté debidamente confirmado que la gasolina se utiliza exclusivamente para fines profesionales y no también para fines privados de los propios empleados; en dicho caso, serían aplicables las disposiciones relativas a la deducción proporcional con un porcentaje máximo.

30. Pues bien, a este respecto, la parte recurrente en el litigio ante el Hoge Raad alega que el sistema que ella utilizó basándose en contratos celebrados con sus empleados y con el proveedor de gasolina (sistema que describimos anteriormente) sirve para asegurar que sólo la gasolina utilizada en los desplazamientos efectuados en el ejercicio de las actividades de distribución dé lugar a la deducción de la totalidad del impuesto repercutido en el respectivo precio.

31. Dado el mecanismo de control utilizado, la alegación es plausible.

32. En todo caso, aquí se trata de una simple cuestión de hecho que debe apreciarse por los órganos jurisdiccionales competentes según los medios de prueba admitidos por la legislación de cada Estado miembro, en el ámbito de la Sexta Directiva. Por otra parte, la posibilidad de abusos también existe cuando los empleados de distribución utilizan automóviles propiedad de la empresa, con gasolina proporcionada por esta última, los cuales, a falta de un control eficaz, podrían ser utilizados para fines privados sin que lo supiera el empleador.

33. Es diferente el caso de las asignaciones pagadas por la empresa a sus empleados por el uso de sus vehículos personales en el ámbito de la respectiva actividad profesional. Como estos automóviles pueden ser usados tanto para fines profesionales como para fines privados, la legislación neerlandesa prevé, tal como establece la Directiva, un límite a tanto alzado a la deducción.

34. El mismo régimen también debería aplicarse a la gasolina entregada a los empleados y pagada por la empresa si se concluyese que también se emplea con frecuencia para fines no profesionales.

35. IV. Así, disponemos de elementos suficientes para proponer que se responda al Hoge Raad de los Países Bajos de la siguiente forma:

«La entrega de un bien efectuada por un sujeto pasivo directamente a los empleados de otro sujeto pasivo, en ejecución de un contrato celebrado entre los dos sujetos pasivos, otorga a este último el derecho a proceder a la deducción global del IVA en virtud de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, aunque dicho bien esté destinado a ser consumido en los vehículos pertenecientes a los mencionados empleados, cuando los suministros sean facturadas al adquirente de conformidad con letra a) del apartado 1 del artículo 18 y con el apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva y cuando dicho bien sea utilizado únicamente para las necesidades de sus operaciones gravadas en el ámbito de actividad de la empresa.»