

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)  
de 8 de noviembre de 2001 \*

En el asunto C-338/98,

**Comisión de las Comunidades Europeas**, representada inicialmente por los Sres. E. Mennens y E. Traversa, y posteriormente los Sres. E. Traversa y H.M.H. Speyart, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**Reino de los Países Bajos**, representado por el Sr. M.A. Fierstra, las Sras. C. Wissels y J. van Bakel, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyado por

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por la Sra. M. Ewing, en calidad de agente, asistida por el Sr. N. Pleming, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante,

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 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), 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 (DO L 102, p. 18),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. S. von Bahr, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, D.A.O. Edward, A. La Pergola (Ponente), M. Wathelet y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogada General: Sra. C. Stix-Hackl;  
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 5 de abril de 2001, en la que la Comisión estuvo representada por el Sr. H.M.H. Speyart; el Reino de los Países Bajos por la Sra. J. van Bakel, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte por la Sra. G. Amodeo, en calidad de agente, asistida por el Sr. N. Fleming;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de mayo de 2001;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 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, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), 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 (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 21 de abril de 1999, se admitió la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones del Reino de los Países Bajos.

### *La normativa comunitaria*

- 3 Según el 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.

[...]»

- 4 En virtud del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, «se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».
- 5 El artículo 17, apartado 2, letra a), que lleva por título «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», presenta el siguiente tenor:

«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.»
- 6 El artículo 18, titulado «Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir» dispone lo siguiente:

«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.

[...]

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

[...]»

7 Conforme al artículo 22, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva:

«Los sujetos pasivos extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos [...]

Igualmente los sujetos pasivos extenderán facturas separadas por los anticipos a cuenta que les sean pagados por otros sujetos pasivos, antes de que sean consumadas en su totalidad las entregas de bienes y las prestaciones de servicios convenidas.»

8 El artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva precisa:

«Los Estados miembros fijarán los criterios en cuya virtud se considerará que un documento produce los efectos de una factura.»

## La normativa nacional

- 9 El artículo 23 del *Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting* (Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios), de 12 de agosto de 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 423), en su versión modificada por el Reglamento de 17 de diciembre de 1997 (*Staatsblad* 1997, n° 761; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968»), establece:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 15, apartados 2 y 5, de la Ley, en los supuestos en los que un empleado utilice un vehículo de turismo propio para fines de la empresa en la que trabaja y obtenga por ello una compensación, el empresario podrá deducir un porcentaje de esa compensación, que será fijado por el ministro competente, siempre que la compensación no forme parte de la renta del empleado a los fines de la Ley del impuesto sobre la renta.»

- 10 El artículo 16 del *Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting* (Decreto de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios), de 30 de agosto de 1968 (*Nederlandse Staatscourant* 1968, n° 169), en su versión modificada por el Decreto Ministerial de 14 de octubre de 1998 (*Nederlandse Staatscourant* 1998, n° 204), fija el porcentaje de la compensación que puede ser deducido de este modo por el empresario en el 12 %.
- 11 El Gobierno neerlandés indica que dicho porcentaje equivale a la media ponderada del IVA incluido en los distintos elementos de coste correspondientes a la posesión y a la utilización de un vehículo de turismo.
- 12 De las explicaciones de dicho Gobierno en respuesta a una cuestión del Tribunal de Justicia se desprende en particular que, a efectos de determinar el porcentaje

controvertido, se tuvo en cuenta que la compensación que el empresario paga a su empleado cubre al mismo tiempo los gastos efectuados por el empleado sujetos al IVA, como la adquisición del vehículo, la compra del carburante, los gastos de mantenimiento o reparación, y los gastos no sujetos al IVA, como los impuestos relativos a la posesión del vehículo o a las primas del seguro.

- 13 A este respecto, las autoridades neerlandesas estimaron que los gastos relativos a un vehículo no sujetos al IVA representaban por término medio entre el 20 % y el 21,5 % del importe total de los gastos derivados de la tenencia y utilización de dicho vehículo. No obstante, en lo que respecta a vehículos con motor diesel, que constituyen el 10 % del parque automovilístico neerlandés, esta proporción media es más elevada.
- 14 Considerando, sobre la base de estas premisas, que teóricamente sólo un porcentaje de entre el 78,5 % y el 80 % del importe de la compensación que el empresario paga a su empleado cubre los gastos de éste sujetos al IVA al tipo normal del 17,5 %, se estimó que dicha compensación incluía una parte del IVA ya pagado por el empleado que oscilaba entre el 12,08 % y el 12,28 % de la mencionada compensación.
- 15 Afirman que este porcentaje se redondeó al 12 %, principalmente para tener en cuenta la situación especial de los vehículos con motor diesel.
- 16 En respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia, el Gobierno neerlandés también precisó que, si el porcentaje de deducción autorizado había pasado del 13 % al 12 % en 1992, esta modificación era consecuencia de la reducción del 18,5 % al 17,5 % del tipo normal de IVA aplicado en los Países Bajos.



- 17 En lo que respecta al importe de la compensación pagada al empleado y a la que se aplica la deducción del IVA del 12 %, de las respuestas del Gobierno neerlandés a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, así como de la vista, resulta que las autoridades fiscales neerlandesas admiten dicha deducción siempre y cuando esta compensación no supere la cantidad global de 0,6 NLG por kilómetro.
- 18 En cambio, con arreglo a la Wet op de loonbelasting 1964 (Ley del impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal) y a sus disposiciones de aplicación, si la compensación supera los 0,6 NGL por kilómetro, la cantidad que sobrepase este límite forma parte de la retribución del empleado.
- 19 En cuanto a las medidas de control, se deduce de una serie de disposiciones fiscales nacionales que el empresario está obligado a llevar una contabilidad separada de las compensaciones que paga al empleado en razón de la utilización de su vehículo particular para las necesidades de la empresa y que, en concreto, dicha contabilidad debe indicar el número de kilómetros por los que se ha pagado la compensación. Los justificantes que permiten demostrar la procedencia de la deducción no están sometidos a requisitos especiales de forma, pero deben contener datos sobre los viajes realizados por razones profesionales, los lugares a los que el empleado ha ido y las distancias que ha recorrido. Con respecto a este punto se exigen declaraciones periódicas del empleado.

### Fase administrativa previa

- 20 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.

- 21 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 inexistencia de una factura extendida entre sujetos pasivos. Invocando la sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem (165/86, Rec. p. 1471), 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.
  
- 22 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.
  
- 23 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 en el que desarrollaba su argumentación indicando que había efectuado un examen más amplio de la normativa neerlandesa controvertida. En concreto, alegaba que el derecho a deducción de que se trataba también infringía el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, puesto que las prestaciones y entregas a las que se refiere no las realizaba un sujeto pasivo en

beneficio de otro sujeto pasivo, el empresario, sino en beneficio de un consumidor final, a saber, el empleado. Por consiguiente, éste debía soportar definitivamente el impuesto que había pagado, mientras que la compensación abonada por el empresario al empleado, que no constituía la contrapartida de una operación imponible, quedaba excluida del ámbito del IVA.

- 24 Aunque el Gobierno neerlandés, en su respuesta de 16 de diciembre de 1996, admitió que la normativa neerlandesa controvertida podía parecer contraria al tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), y del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, alegó, no obstante, que dicha normativa era conforme con los principios que regulan el IVA y que dichos principios debían prevalecer sobre el texto de la Sexta Directiva. El derecho a deducción controvertido se refería, en particular, a bienes y servicios relacionados con la actividad profesional del empresario sujeto pasivo y permitía evitar una acumulación de gravámenes que vulneraría la neutralidad del impuesto.
- 25 El 22 de septiembre de 1997, la Comisión envió al Reino de los Países Bajos un dictamen motivado en el que le instaba a adoptar las medidas necesarias para ajustarse al mismo en el plazo de dos meses a partir de su notificación.
- 26 Mediante escrito de 28 de noviembre de 1997, el Gobierno neerlandés respondió a la Comisión confirmando en lo esencial su posición. En concreto, aducía que la legislación neerlandesa ofrecía las garantías necesarias para evitar cualquier uso fraudulento del mecanismo controvertido de deducción de una cantidad a tanto alzado.
- 27 La Comisión, al comprobar que el Reino de los Países Bajos no se había atendido a su dictamen motivado, decidió interponer el presente recurso.

## Sobre el recurso

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

### Alegaciones de las partes

- 28 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.
- 29 Habida cuenta de la claridad del tenor de esta disposición, cualquier excepción al principio así enunciado sólo puede emanar del legislador comunitario. Resulta, además, especialmente necesario sobre este punto atenerse al texto de la Sexta Directiva, habida cuenta de que, por un lado, cualquier legislación de naturaleza fiscal requiere un ámbito de aplicación claramente delimitado y normas precisas y de que, por otro lado, permitir una interpretación menos literal daría lugar a diferencias en la aplicación de la legislación comunitaria en los diversos Estados miembros.
- 30 Ahora bien, la Comisión sostiene que, en el caso de autos, los bienes y servicios de que se trata en el mecanismo de deducción establecido por el artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 no se suministran al empresario sujeto pasivo sino al empleado, y que éste es un consumidor final, no

sujeto al pago del impuesto, que utiliza dicho vehículo asimismo, o incluso principalmente, con fines privados. En la medida en que así sea, la parte de la compensación pagada por el empresario que puede ser deducida en virtud de la disposición nacional mencionada no es un impuesto que grave una operación entre sujetos pasivos, sino una compensación a tanto alzado con el fin de cubrir una parte del IVA que ha gravado las entregas de bienes o prestaciones de servicios a un consumidor final.

31 Por su parte, el Gobierno neerlandés estima que el derecho a deducción previsto en el artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 se ajusta plenamente a los objetivos perseguidos por el sistema común del IVA.

32 En efecto, este sistema tiene por objeto que todos los sujetos pasivos queden libres del impuesto soportado con fines profesionales, con el fin de garantizar la perfecta neutralidad, respecto a la carga fiscal, de todas las actividades económicas, independientemente del objetivo o resultado de estas actividades (sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelmañ, 268/83, Rec. p. 655).

33 Pues bien, el reembolso de los gastos que el empleado ha soportado con fines profesionales constituye efectivamente para el empresario una carga que grava el precio final de los productos o servicios que ofrece en el marco de su actividad como sujeto pasivo, de manera que debe dársele la posibilidad de deducir la parte de IVA incluida en los gastos compensados. No autorizar dicha deducción supondría tratar de manera opuesta situaciones idénticas desde el punto de vista económico a causa de diferencias meramente formales, dependiendo de que el empleado haya utilizado su vehículo privado o el del empresario para efectuar prestaciones en el marco de la actividad de éste. Esto no sería aceptable con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229). También originaría inevitables distorsiones de la competencia.

34 Según el Gobierno neerlandés, si no se permitiera la deducción controvertida se produciría además una doble imposición. En efecto, en un primer momento, el

IVA gravaría sin posibilidad de deducción los gastos realizados por el empleado en relación con su vehículo. En un momento posterior, el IVA gravaría el precio final de los productos o servicios que el empresario sujeto pasivo ofrece, y uno de los componentes de ese precio final serían los mencionados gastos, una vez reembolsados por el empresario.

- 35 Dicha situación vulnera los principios de neutralidad de la recaudación, de prohibición de la doble imposición y de tributación exclusiva del consumidor final, todos ellos objetivos perseguidos por la Sexta Directiva.
- 36 En lo que se refiere a la sentencia Intiem, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia admitió la posibilidad de deducir el IVA pagado por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo con el que había celebrado un acuerdo en virtud del cual éste suministraba gasolina a sus empleados, la Comisión y el Gobierno neerlandés manifiestan que confirma su propia tesis.
- 37 A juicio de la Comisión, en el presente asunto faltan tres elementos que el Tribunal de Justicia consideró esenciales en la sentencia Intiem, antes citada. En primer lugar, en el caso de autos, no se ha celebrado ningún acuerdo entre el empresario sujeto pasivo del impuesto y otro sujeto pasivo para la entrega de bienes a sus empleados por cuenta de dicho empresario y, por consiguiente, no ha existido entrega de bienes, en sentido jurídico, a éste. En segundo lugar, los bienes a los que afecta el derecho a deducción controvertido no se utilizan exclusivamente para las actividades del empresario sujeto pasivo. En tercer lugar, el proveedor sujeto pasivo no factura al empresario sujeto pasivo.
- 38 El Gobierno neerlandés considera, por el contrario, que la sentencia Intiem confirma que para interpretar el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, hay que dar prioridad ante todo a la realidad económica.

- 39 El Gobierno del Reino Unido, estima, por su parte, que el presente asunto se refiere a una problemática más general, el derecho que tiene un sujeto pasivo a deducir la parte del IVA incluida en los gastos que se producen cuando el empleado actúa en el marco de la actividad económica de la empresa. A este respecto cita como ejemplo los gastos de alojamiento, de manutención o de transporte soportados por el empleado con ocasión de un desplazamiento profesional o incluso la compra de herramientas que realiza el empleado que trabaja en una obra exterior.
- 40 A este respecto, el Gobierno del Reino Unido alude a la práctica seguida en este Estado miembro, que consiste en que los empresarios reembolsen, pagando de una compensación en función de la distancia recorrida, la cilindrada del vehículo y el coste medio efectivo del carburante en el país, el carburante pagado por los empleados que utilizan su vehículo con fines profesionales y posteriormente deducen el IVA correspondiente.
- 41 Añade que dicho sistema está plenamente justificado teniendo en cuenta que así el sujeto pasivo evita tener que comprobar y conservar los numerosos recibos, carga que considera desproporcionada con el importe de los impuestos correspondientes. Además, exigir que el carburante sea entregado directamente al empresario penalizaría a las empresas más pequeñas, puesto que éstas no pueden celebrar acuerdos de suministro de carburante con los distribuidores.
- 42 En conclusión, el Gobierno del Reino Unido sostiene que hay que atenerse únicamente a la realidad económica, a saber, que un sujeto pasivo que utiliza un sistema de reembolso adquiere en realidad carburante a través de sus empleados, sin que la cuestión de la propiedad del vehículo tenga ninguna importancia a este respecto.

## Apreciación del Tribunal de Justicia

- 43 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 margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación (sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 35).
- 44 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.
- 45 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.
- 46 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.
- 47 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.

48 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.

49 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.

50 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.

51 En efecto, del apartado 14 de dicha sentencia se desprende que el Tribunal de Justicia consideró que, sólo en la medida de lo posible, el mecanismo de deducción del IVA previsto por la Sexta Directiva debe aplicarse de tal forma que su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales del sujeto pasivo.

52 Pues bien, del apartado 16 de la sentencia Intiem, antes citada, resulta precisamente que si el Tribunal de Justicia pudo adoptar una interpretación del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva que permitía concluir que el mecanismo de deducción controvertido en el litigio principal era conforme con

dicha disposición fue precisamente en consideración al hecho de que, en aquel caso, el empresario había entregado a sus empleados bienes por su propia cuenta y que, por consiguiente, había recibido del proveedor facturas en las que se le imputaba el IVA correspondiente por los bienes entregados.

- 53 Es preciso destacar que, en semejantes circunstancias, se reunían los requisitos de aplicación del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, y más concretamente el requisito relativo a la existencia de una entrega de bienes entre sujetos pasivos, de manera que era efectivamente posible aplicar dicha disposición.
- 54 En cambio, en lo que respecta al mecanismo de deducción controvertido en el presente asunto, ya se ha expuesto con anterioridad que, habida cuenta de que no se cumple el requisito relativo a la existencia de una entrega de bienes entre sujetos pasivos, no parece que se pueda conciliar dicho mecanismo con el tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.
- 55 Es cierto que la solución que así se deduce del tenor literal del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva puede no parecer plenamente conforme con el objeto de esta disposición y con determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como son la neutralidad del impuesto y la prohibición de la doble imposición.
- 56 No obstante, sigue siendo cierto que, mientras no intervenga el legislador comunitario, el régimen de deducción del IVA establecido por éste, tal como se halla definido en la Sexta Directiva, no ofrece fundamento alguno a un derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA en las circunstancias contempladas en el artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968, ni permite determinar las eventuales disposiciones de ejecución de un derecho de este tipo (véase, por analogía, la sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer y Concerto, C-165/88, Rec. p. 4081, apartados 16 y 22 a 24).

- 57 Además, procede observar sobre este particular que las normas de aplicación del mecanismo de deducción previsto en el artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 confieren a dicho mecanismo un carácter global y aproximado, de manera que no garantizan en absoluto que el IVA que se supone incluido en la compensación que el empresario paga a su empleado corresponda efectivamente al IVA pagado por éste al adquirir el vehículo o abonar los gastos relacionados con su utilización para las actividades del empresario.
- 58 En efecto, en primer lugar, de los apartados 12 a 15 de la presente sentencia resulta que, por un lado, el método de determinación del porcentaje de la compensación pagada al empleado que el empresario puede deducir se basa en un cálculo aproximado de la proporción de los gastos relacionados con un vehículo que no están sujetos al IVA y de los que sí lo están y que, por otro lado, el tipo que se obtiene de este modo se ha redondeado al 12 % para tener en cuenta la situación especial de los vehículos con motor diesel.
- 59 Además, otra muestra del carácter aproximado del porcentaje de deducción es el hecho de que, como se ha expuesto en el apartado 16 de la presente sentencia, este tipo se redujera del 13 % al 12 % como consecuencia de la modificación del tipo normal de IVA vigente en los Países Bajos, que pasó del 18,5 % al 17,5 %. Por consiguiente, no se tuvo en cuenta en esta ocasión la circunstancia de que la bajada del 1 % del tipo normal de IVA no afectaba a los gastos relacionados con el vehículo que no están sujetos al IVA.
- 60 Por último, de los apartados 17 y 18 de la presente sentencia se desprende que la compensación pagada al empleado y a la que se aplica el mecanismo de deducción controvertido presenta, en sí misma, un carácter global, puesto que se permite que el empresario deduzca el 12 % de dicha compensación siempre y cuando ésta no exceda de 0,6 NLG por kilómetro recorrido, y con independencia del nivel de gastos, y, por lo tanto, del IVA efectivamente soportado por el empleado en relación con la adquisición y utilización de su vehículo.

- 61 Las consideraciones anteriores refuerzan la conclusión de que tanto la admisión de principio de un derecho a deducir el IVA en razón de la compensación pagada al empleado que utiliza su vehículo para las actividades del empresario sujeto pasivo, como la determinación del alcance de dicho derecho y sus normas de aplicación requeriría una intervención del legislador comunitario.
- 62 En dichas circunstancias, debe considerarse fundado el primer motivo de la Comisión.

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

#### Alegaciones de las partes

- 63 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 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.
- 64 Por su parte, el Gobierno neerlandés alega, en primer lugar, que el requisito de disponer de una factura, previsto por las disposiciones mencionadas en el

apartado anterior, se estableció a efectos de prueba y que la Sexta Directiva admite otros medios de prueba, como lo demuestra el artículo 18, apartado 3, de dicha Directiva, que permite que los Estados miembros fijen las condiciones 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 apartados 1 y 2 del mismo artículo.

- 65 A continuación, indica que la remisión que se hace en el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva al artículo 22, apartado 3, de la misma no tiene por efecto exigir que la factura, suponiendo que fuera indispensable, sea una factura expedida por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo, en la medida en que el artículo 22, apartado 3, letra b), de la mencionada Directiva, que detalla las menciones que deben constar en la factura, no prevé en modo alguno dicho requisito.
- 66 Por último, en cualquier caso, del artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva se deduce que los Estados miembros están autorizados a establecer excepciones a lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, letra a), de esta Directiva y a disponer que pueden presentarse documentos distintos a la factura para probar que los gastos se han efectuado realmente para las necesidades del sujeto pasivo.
- 67 Sea como fuere, según el Reino de los Países Bajos, los objetivos y el sistema general de la Sexta Directiva deben prevalecer sobre un requisito meramente formal como es la posesión de una factura, sobre todo cuando resulta imposible disponer de dicha factura y existen otros medios de prueba, como los que se mencionan en el apartado 19 de la presente sentencia, que permitan oponerse a las prácticas fraudulentas.
- 68 En lo que se refiere al artículo 22, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, la Comisión replica que el documento que sirve de factura al que alude dicha disposición debe ser en cualquier caso expedido por un sujeto pasivo a otro sujeto

pasivo, como se desprende del artículo 22, apartado 3, letra a), de la misma Directiva. Según la Comisión, el artículo 22, apartado 3, letra c), exige además que el Estado miembro correspondiente haya precisado los requisitos que debe reunir un documento de este tipo.

- 69 En lo que respecta a la facultad de que disponen los Estados miembros, en virtud del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, la Comisión considera que sólo puede ser utilizada para operaciones que den lugar a un derecho a deducción, lo que no sucede en las operaciones que se producen entre un empresario sujeto pasivo y su empleado no sujeto al pago del impuesto, como en el caso de autos.
- 70 El Gobierno del Reino Unido sostiene, al igual que el Gobierno neerlandés, que el artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros fijen normas específicas con objeto de regular el ejercicio del derecho de deducción cuando sea imposible presentar una factura.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

- 71 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.
- 72 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.

73 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.

74 En lo que respecta al artículo 18, apartado 1, letra a), y al artículo 22, apartado 3, letras a) y c), de la Sexta Directiva, es preciso destacar que del texto de dichas disposiciones se desprende que, para poder llevar a cabo la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la mencionada Directiva, el sujeto pasivo debe, en principio, disponer de una factura o documento que sirva de factura que le haya sido expedido por otro sujeto pasivo.

75 Ahora bien, es necesario reconocer que, al no haberse producido ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios entre dos sujetos pasivos y, por tanto, al no existir ninguna posibilidad de entrega de una factura o documento que sirva de factura entre dichos sujetos pasivos, la deducción de IVA que el artículo 23 del Reglamento de aplicación de 12 de agosto de 1968 permite, sólo podría realizarse, por definición, infringiendo los requisitos establecidos en el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva para el ejercicio de un derecho a deducción.

76 En dichas circunstancias, debe considerarse fundado el segundo motivo de la Comisión.

77 De todas las consideraciones anteriores se desprende que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, al

haber dispuesto que un empresario sujeto pasivo del 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 Sexta Directiva.

## Costas

- 78 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 solicitado la Comisión la condena en costas del Reino de los Países Bajos y haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas. Además, conforme al artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros y las instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

decide:

- 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.

von Bahr

Edward

La Pergola

Wathelet

Timmermans

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de noviembre de 2001.

El Secretario

El Presidente en funciones de la Sala Quinta

R. Grass

P. Jann