

bre el valor añadido que le es exigible el impuesto que así haya sido repercutido.

En efecto, si las citadas disposiciones limitan el derecho a deducción del sujeto pasivo al impuesto devengado o ingresado «por los

bienes que le sean [...] entregados», no pueden tener como objeto la exclusión del derecho a deducción del impuesto ingresado por los bienes que, aunque hayan sido vendidos al sujeto pasivo para ser exclusivamente utilizados en el marco de sus actividades profesionales, fueron físicamente entregados a sus empleados.

INFORME PARA LA VISTA presentado en el asunto 165/86 *

I. Hechos y procedimiento

1. La sociedad *Leesportefeuille «Intiem»*, recurrente en casación en el asunto principal (en lo sucesivo, «la interesada»), se dedica al alquiler de un fondo de lectura, que distribuye en el domicilio de sus clientes. Para dicha distribución, la empresa emplea un determinado número de distribuidores asalariados. Estos empleados utilizan sus propios automóviles para efectuar la distribución del material mencionado. En su calidad de empleadora, la interesada paga a sus distribuidores una asignación por gastos de desplazamiento debido a que éstos utilizan sus propios vehículos dentro del marco del ejercicio de la actividad de la empresa. Este reembolso de los gastos no tiene relación alguna con la gasolina utilizada por los distribuidores. En efecto, al finalizar cada jornada la sociedad interesada hace llenar a su costa los depósitos de gasolina de los distribuidores en una gasolinera situada frente a su empresa. Antes de comenzar sus actividades, los empleados hacen llenar el depósito de gasolina de sus vehículos por su propia cuenta. De esta manera, la gasolina utilizada para fines profesionales es pagada por la interesada. La gasolinera pertenece a la

sociedad *Benzinestation J. Kostermann BV*. Esta empresa factura a la interesada la gasolina proporcionada a los distribuidores por cuenta de la misma.

2. Para el período que transcurre entre el 1 de enero de 1977 y el 31 de diciembre de 1979 inclusive, se reclamó a la interesada una cuota complementaria por rectificación del impuesto sobre el volumen de negocios (IVA) de 16 909 HFL, sin recargo. Dicho importe fue objeto de una reclamación y fue confirmado mediante la decisión del inspector. La interesada interpuso un recurso contra esta decisión ante el *Gerechtshof*.

3. Como resulta de la resolución de remisión y del expediente, el litigio en el asunto principal se refiere a la siguiente cuestión: en virtud del artículo 23 del *Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968* (Decreto adoptado en ejecución de la Ley de 1968 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios) («el Decreto»), conjuntamente con el artículo 16 de la *Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968* (ordenanza de ejecución de la Ley de 1968), *Intiem* puede deducir el IVA sobre los bienes entregados a los distri-

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

buidores en concepto de gastos de desplazamiento a razón de un porcentaje definido por el Ministro. Si la gasolina entregada a los empleados entra en el concepto de «gastos de desplazamiento», está sometido a dicho porcentaje. Si la gasolina no está considerada entre estos gastos, el IVA que la grava puede ser deducido en su totalidad (y no a razón del porcentaje).

4. El inspector estimó que las mencionadas disposiciones (porcentaje) debían aplicarse tanto a los importes asignados a los empleados como a los importes pagados por la gasolina utilizada por los mismos.

5. El *Gerechtshof* consideró en sustancia que la gasolina se suministra a los empleados y no a la interesada, de manera que esta última no puede beneficiarse de deducción alguna del IVA que soporta por tal concepto, dado que no se trata de una entrega de bienes realizada para ella misma. Por consiguiente, el *Gerechtshof* dio la razón al inspector.

6. Contra esta decisión, la interesada interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad. Alegó que ella misma y la gasolinera están vinculadas por un convenio mediante el cual se efectúa una entrega a la interesada en el sentido de la letra a) del párrafo 1 del artículo 3 de la Ley de 1968 sobre el IVA. En realidad, no existen concretamente entregas en el sentido de las letras b) a h) del párrafo 1 del artículo 3 de la Ley de 1968. Habida cuenta de que la interesada utiliza la gasolina que se le entrega en el marco de las actividades de su empresa, tiene derecho a una deducción del IVA soportado por tal concepto, en virtud del párrafo 1 del artículo 15 de esta misma Ley.

7. Entre otros argumentos de la interesada, el Hoge Raad consideró aquellos que pretenden discutir la apreciación del *Gerechtshof*, según el cual debe deducirse de la

particularidad de que la gasolina se entregue al respectivo empleado que la interesada no puede beneficiarse de la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios que se le aplica por tal concepto, habida cuenta de que no se trata de una entrega de bienes realizada para ella misma. Ahora bien, la apreciación de la validez de esta afirmación depende de la interpretación de determinadas disposiciones del Derecho comunitario en materia de IVA.

8. En estas circunstancias, el Hoge Raad, siguiendo la opinión de su Abogado General, suspendió el procedimiento y, mediante resolución de 2 de julio de 1986, en aplicación del artículo 177 del Tratado CEE, sometió al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando un sujeto pasivo (en lo sucesivo, «el empleador»), como consecuencia de un acuerdo celebrado con uno de sus empleados y con otro sujeto pasivo (en lo sucesivo, «el proveedor»), hace entregar bienes por su propia cuenta al empleado en cuestión, con vistas a la utilización de dichos bienes recibidos del proveedor por el trabajador para las necesidades de la empresa, y las facturas por estas entregas ponen a su cargo el impuesto sobre el valor añadido por los bienes entregados, las respectivas disposiciones contempladas en el inicio de frase y letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva y en el inicio de frase y letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva implican que el empleador puede practicar la deducción de las cuotas por el impuesto sobre el valor añadido que haya soportado de las cuotas por el mismo impuesto devengadas a su cargo, o bien el hecho de que las entregas no hayan sido efectuadas al propio empleador, sino al empleado en cuestión, excluye esa deducción?»

9. La resolución de remisión fue registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 9 de julio de 1986.

10. De conformidad con el artículo 20 del Protocolo del Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, se presentaron observaciones escritas ante este Tribunal de Justicia, el 7 de octubre de 1986 en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas representada por los Sres. Johannes Føns Buhl, Consejero Jurídico, y Hendrik van Lier, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes; el 8 de octubre de 1986, en nombre del Gobierno neerlandés representado por el Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores y, el 10 de octubre de 1986, en nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, representado por los Sres. Martin Seidel y Alfred Dittrich, en calidad de Agentes.

11. Previo informe del Juez Ponente, oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral del procedimiento sin previo recibimiento a prueba.

II. Observaciones escritas presentadas al Tribunal

12. En amplia parte de sus observaciones, la Comisión procede a un análisis del sistema del IVA y, especialmente, del mecanismo de deducciones (artículo 17 de la Sexta Directiva) que considera como la piedra fundamental. Según este mecanismo, que es casi idéntico en ambas Directivas mencionadas, el sujeto pasivo puede deducir de las cuotas impositivas por él devengadas las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o que le hayan de ser entregados por otro sujeto pasivo, por los bienes importados y por los servicios prestados para sí mismo. Sin embargo, se prevén excepciones a esta

norma. El apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, si bien no pudo elaborar una lista comunitaria de excepciones por falta de acuerdo en el Consejo, menciona los gastos de lujo, recreo o representación. Además, esta misma disposición, al autorizar a los Estados miembros a mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional, adopta una cláusula de «standstill» y no les permite adoptar otras nuevas. Los Estados miembros tienen la posibilidad de crear las normas que rijan el mecanismo de las deducciones denominadas a prorrata, las deducciones inmediatas y las prorrateadas por cada sector de actividad.

13. En lo que se refiere al problema específico suscitado por la cuestión prejudicial, la Comisión distingue entre las asignaciones pagadas en efectivo a los empleados por la utilización de sus propios automóviles para fines profesionales y los gastos de gasolina. Respecto a las asignaciones, la Comisión mantiene que la legislación neerlandesa ha adoptado legítimamente un límite a tanto alzado para la deducción (porcentaje), porque los automóviles de los empleados se utilizan tanto para fines privados como para fines profesionales.

14. En cuanto a los gastos de gasolina, la Comisión sostiene que cuando se utiliza la gasolina únicamente para la actividad profesional, es decir, la visita a los clientes, la interesada puede deducir la cuota soportada en su totalidad. Por el contrario, cuando la gasolina también es utilizada por el empleado para volver a su domicilio o para recreo, la Hacienda neerlandesa puede limitar la deducción. La Comisión añade que, en todo caso, los detalles de acuerdos celebrados entre los sujetos pasivos, a saber, que la gasolina sea proporcionada a un vehículo que no pertenece al sujeto pasivo mientras que las facturas le son enviadas a este úl-

timo, en nada modifican la solución que ella propone.

15. El *Gobierno neerlandés* sostiene que, en principio, sólo las entregas efectuadas al propio empleador y por él utilizadas en el marco de su empresa pueden tomarse en cuenta para la deducción del IVA. Este principio se funda en los artículos 11 y 17 de las mencionadas Directivas —los que determinan la forma de la percepción del impuesto—, así como también en los artículos 19 y 20 de la Sexta Directiva, que contienen las normas de cálculo de prorrata y de regularización de las deducciones.

16. Sin embargo, el *Gobierno neerlandés* admite que pueden existir situaciones en las que se puede afirmar que determinados bienes, aunque sean entregados al empleado, desde un punto de vista del Derecho civil, sin embargo, deben considerarse desde el punto de vista del sistema IVA como suministrados al empleador; se trata de los bienes comprados por cuenta y riesgo del empleador que se utilizan exclusivamente en el marco de su empresa. Para que haya lugar a la deducción del IVA, debe existir además un vínculo necesario y directo entre la prestación comprada y la prestación proporcionada por la propia empresa. También invoca el párrafo 2 del artículo 2 de la Primera Directiva según el cual la deducción se compone «del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio». Por lo tanto, el derecho a la deducción no corresponde mera y simplemente a quien paga.

17. En lo que respecta al caso de autos, y de acuerdo con estas consideraciones, el *Gobierno neerlandés* estima que existe un derecho a deducción para los bienes a los que se refiere la cuestión prejudicial cuando éstos se utilizan exclusivamente para fines

vinculados con los objetivos de la empresa de la Sociedad interesada.

18. El *Gobierno Federal* estima que la cuestión prejudicial pretende obtener la interpretación del concepto jurídico de destinatario, que es la base de las disposiciones comunitarias aplicables. En su opinión, el destinatario es, en principio, la persona para quien el vínculo contractual generador de obligaciones, que es el fundamento de los intercambios de prestaciones, crea derechos y obligaciones, sin que no obstante se excluyan determinadas excepciones impuestas por consideraciones económicas.

19. En este asunto, el destinatario es la sociedad «Intiem», por haber celebrado el contrato que da nacimiento a obligaciones en cuanto a la entrega de combustible por el proveedor. El hecho de que el combustible sea efectivamente entregado a los empleados y no a la demandante, en nada altera esta apreciación. Al recibir la gasolina, los empleados actúan por cuenta de la demandante, dentro de los límites de sus contratos de trabajo. El derecho a deducción del destinatario no está supeditado al hecho de que este último reciba personalmente el objeto de la entrega. Esta conclusión también se confirma por razones económicas. Por otra parte, la facturación es además un indicio importante para la determinación del destinatario. Asimismo, según el *Gobierno Federal*, es determinante e incontestable que la gasolina fue entregada y utilizada únicamente para las necesidades profesionales de la empresa, como se comprueba mediante el método usado de llenar el depósito de gasolina antes de cada trayecto profesional y después de él.

20. Finalmente, el *Gobierno Federal* menciona una cuestión que no fue planteada por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, si el combustible comprado por la interesada y entregado inmediatamente a sus empleados debería ser gravado, de manera que las dos operaciones —compra y entrega— se

compensaran. Aun en este supuesto, el Gobierno Federal estima que no está afectado el derecho a deducción por el combustible entregado a la demandante. Y así concluye que la interesada goza del derecho a la deducción por la compra de combustible y que

no debe gravarse la entrega a los empleados del combustible.

C. Kakouris
Juez Ponente