

|

61986J0165

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 8 DE MARZO DE 1988. - LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV CONTRA SECRETAIRE D'ETAT AUX FINANCES. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL PLANTEADA POR LA SALA TERCERA DEL HOGE RAAD DER NEDERLANDEN. - SEGUNDA Y SEXTA DIRECTIVAS IVA - TRIBUTACION DE PRESTACIONES SUMINISTRADAS A LOS EMPLEADOS DEL SUJETO PASIVO. - ASUNTO 165/86.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 01471

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuesto sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado - Bienes utilizados en el marco de las actividades profesionales - Requisito - Entrega de bienes al sujeto pasivo - Concepto - Entrega directa a los empleados de la respectiva empresa - Inclusión

((Directivas del Consejo 67/228, art. 11, apartado 1, letra a), y 77/388, art. 17, apartado 2, letra a))

Índice

Cuando un empleador, sujeto pasivo a los fines de la normativa en materia del impuesto sobre el valor añadido, como consecuencia de un acuerdo celebrado con uno de sus empleados y con otro sujeto pasivo, proveedor, hace entregar por su propia cuenta bienes a este empleado, quien los utiliza exclusivamente para las necesidades de la empresa del empleador y, cuando este último, por estas entregas, recibe facturas del proveedor con repercusión del impuesto por los bienes entregados, las disposiciones de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva y de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, deben interpretarse en el sentido de que este empleador puede deducir del impuesto

sobre 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.

Partes

En el asunto 165/86,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, en aplicación del artículo 177 del Tratado CEE, por la Sala Tercera del Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal de Casación de los Países Bajos) con el fin de obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Sociedad Leesportefeuille "Intiem" CV

y

Secrétaire d' État aux Finances,

una decisión con carácter prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva 67/228 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, estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 71 de 14.4.1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388 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 (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres. O. Due, Presidente de Sala; G.C. Rodríguez Iglesias, T. Koopmans, K. Bahlmann y C. Kakouris, Jueces,

Abogado General: Sr. J.L. da Cruz Vilaça

Secretario: Sr. H.A. Ruehl, administrador principal

consideradas las observaciones presentadas

- en nombre de la sociedad Leesportefeuille "Intiem" CV, parte demandante en el asunto principal, por el Sr. K.J.M. Hoyer, en calidad de Agente, en la vista,

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J.F. Buhl, Consejero Jurídico, y por el Sr. H. van Lier, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, en la fase escrita del procedimiento y en la vista,

- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente, en la fase escrita del procedimiento,

- en nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, por los Sres. M. Seidel y A. Dittrich, en calidad de Agentes, en la fase escrita del procedimiento,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 30 de junio de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 8 de octubre de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 2 de julio de 1986, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de julio del mismo año, el Hoge Raad de los Países Bajos planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva 67/228 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, estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 71 de 14.4.1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2 Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad Leesportefeuille "Intiem" CV (en lo sucesivo, "Intiem") y la administración de Hacienda neerlandesa, acerca de la deducción total del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "el IVA") sobre la gasolina entregada a los empleados de la sociedad Intiem, aunque facturada a esta sociedad.

3 Según consta en la resolución de remisión, Intiem se dedica al alquiler de un "fondo de lectura" (servicio de préstamo de revistas y periódicos) y, para ello, hace distribuir dicho material de lectura en el domicilio de sus clientes. En su calidad de empleador, paga a sus distribuidores asalariados una asignación por gastos de desplazamiento a causa de la utilización de sus vehículos en el ejercicio de sus actividades, asignación que no incluye los gastos de gasolina. En efecto, al finalizar cada jornada, los distribuidores que han llenado el depósito de gasolina a su costa antes de iniciar sus actividades llenan nuevamente el depósito de gasolina por cuenta de Intiem en una gasolinera situada frente a la empresa.

4 Intiem procede a la deducción total del IVA correspondiente a la gasolina, que es facturado por la empresa explotadora de la gasolinera.

5 La Administración de Hacienda neerlandesa no aceptó la deducción total del IVA practicada por Intiem: sólo admitió la deducción a razón del porcentaje previsto a tanto alzado por Ordenanza Ministerial, fundándose en la legislación nacional, por los gastos de desplazamiento pagados a los empleados de empresas, al considerar que los gastos de gasolina forman parte de los "gastos de desplazamiento".

6 La tesis de la Administración de Hacienda fue aceptada por el Gerechtshof de Amsterdam a raíz del recurso de Intiem. Como consecuencia, esta última recurrió en casación. En primer lugar, el Hoge Raad desestimó la alegación de la interesada según la cual el Gerechtshof apreció erróneamente que la entrega de gasolina se efectuó directamente a los empleados.

Seguidamente, el Hoge Raad se preguntó si el hecho de que la gasolina fuera entregada directamente a los empleados excluía la deducción por el empleador del IVA correspondiente a esa gasolina.

7 Al considerar que la respuesta a este problema dependía de la interpretación de las disposiciones de la Segunda y de la Sexta Directivas, el Hoge Raad suspendió el procedimiento para plantear 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 empleador en cuestión, excluye esa deducción?"

8 Para una más amplia exposición de los hechos y del contexto normativo del litigio en el asunto principal, así como del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas ante este Tribunal de Justicia, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

9 Procede señalar que, según la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la ya citada Segunda Directiva del Consejo:

"Respecto de los bienes y servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de su empresa, queda éste autorizado para deducir de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas:

a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que haya soportado en las adquisiciones de bienes o en los servicios que le hayan sido prestados ((...))."

10 La letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la mencionada Sexta Directiva del Consejo dispone en forma similar que:

"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 ((...))."

11 Según resulta de estas disposiciones, la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo sólo puede referirse al impuesto devengado o ingresado por los bienes que le sean entregados y por los servicios que le sean prestados en el marco de sus actividades profesionales.

12 A la vista de los hechos del asunto principal, tal como han sido establecidos por el órgano jurisdiccional nacional, el presente litigio suscita el problema de saber si esta norma excluye la deducción del IVA cuando los bienes fueron comprados por el sujeto pasivo y, después de haber sido entregados a sus empleados, fueron utilizados para las necesidades de la empresa.

13 A este respecto, procede observar que del mecanismo de deducción contemplado en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva se deduce que el derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo se refiere a los bienes y a los servicios correspondientes al ejercicio de las actividades profesionales del mismo, con exclusión de los gastos que no tengan "un carácter estrictamente profesional", tales como los de lujo, recreo o representación, en particular como establece el apartado 6 del artículo 17.

14 Por ello se debe concluir que este mecanismo de deducción debe aplicarse de tal forma que, en la medida de lo posible, su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales del sujeto pasivo. Cuando en dicho contexto, en lo que respecta al IVA relativo a los bienes entregados, el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva limita el derecho a deducción del sujeto pasivo al impuesto devengado o ingresado "por los bienes que le sean ((...)) entregados", esta disposición no puede tener como objeto la exclusión del derecho a deducción del IVA ingresado por los bienes que, aunque hayan sido vendidos al sujeto pasivo para ser utilizados de forma exclusiva en el marco de sus actividades profesionales, fueron físicamente entregados a sus empleados.

15 Esta interpretación está reforzada por el propio objetivo del mecanismo de deducción. En efecto, como establece el párrafo 2 del 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 (DO 71 de 14.4.1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3), en cada transacción será exigible el IVA liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe del IVA "que haya gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio".

16 Procede, pues, responder a la cuestión planteada por el Hoge Raad de los Países Bajos que, cuando un empleador, sujeto pasivo a los fines de la normativa en materia del IVA, como consecuencia de un acuerdo celebrado con uno de sus empleados y con otro sujeto pasivo, proveedor, hace entregar por su propia cuenta bienes a este empleado, quien los utiliza exclusivamente para las necesidades de la empresa del empleador, y cuando este último, por estas entregas, recibe del proveedor facturas con repercusión del IVA por los bienes entregados, las disposiciones de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva y de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva en materia del IVA, deben interpretarse en el sentido de que este empleador puede deducir del IVA que le es exigible el IVA que así le haya sido repercutido.

Decisión sobre las costas

Costas

17 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés, por el Gobierno alemán y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente planteado ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las cotas

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hoge Raad de los Países Bajos mediante resolución de 2 de julio de 1986, declara:

Cuando un empleador, sujeto pasivo a los fines de la normativa en materia del IVA, como consecuencia de un acuerdo celebrado con uno de sus empleados y con otro sujeto pasivo, proveedor, hace entregar por su propia cuenta bienes a este empleado, quien los utiliza exclusivamente para las necesidades de la empresa del empleador, y cuando este último, por estas entregas, recibe del proveedor facturas con repercusión del IVA por los bienes entregados, las disposiciones de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva y de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva en materia del IVA, deben interpretarse en el sentido de que este empleador puede deducir del IVA que le es exigible el IVA que así le haya sido repercutido.