CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 31 de mayo de 2001 [1]

I. Objeto del procedimiento

1. Mediante el presente recurso, la Comisión solicita que se declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 17, apartado 2, letra a) y del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), [2] al permitir 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.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

2. Conforme al artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, 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.

3. El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

4. El artículo 17, apartado 2, párrafo primero, letra a), 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.»

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

5. El artículo 18, apartado 1, párrafo primero, letra a), dispone lo siguiente:

«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.»

6. El artículo 18, apartado 3, establece lo siguiente:

«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, letras a) y c),

«a) 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, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos.

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.

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

B. *Derecho nacional*

8. El artículo 23 del Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting de 12 de agosto de 1968 (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968») establece lo siguiente:

«Sin perjuicio de la aplicación del artículo 15, apartados 2 y 5 de (la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968), en los supuestos en los que el trabajador 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 trabajador a los fines de la Ley del impuesto sobre la renta.»

9. El artículo 16 del Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting de 30 de agosto de 1968 (en lo sucesivo, «Decreto de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968») establece lo siguiente:

«El porcentaje de la compensación que puede ser deducido por el empresario a que se refiere el artículo 23 (del Reglamento de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968) será del 12 % como máximo, en proporción a los gastos que no se hayan ocasionado en los Países Bajos.»

10. Según afirma el Gobierno neerlandés, el porcentaje de 12 %, vigente desde 1992, equivale al promedio del impuesto sobre el valor añadido de los distintos elementos de los gastos de tenencia y uso de vehículos de motor.

11. Se eligió un tipo fijo, continúa este Gobierno, con objeto de eludir las dificultades prácticas que supone determinar el valor exacto. Para ello se tienen en cuenta, por una parte, los costes fijos, como por ejemplo, los gastos generales de amortización, el seguro, el impuesto de circulación, los gastos de garaje y el mantenimiento de la carrocería, por otra parte, se tienen en cuenta los costes de viaje, en concreto, la amortización por uso del vehículo y los gastos en combustible, aceite, neumáticos y reparaciones.

12. Por lo demás, sobre algunos de estos elementos del gasto no se recauda el impuesto sobre el valor añadido, por ejemplo, sobre el impuesto de circulación y sobre las primas del seguro. Los gastos exentos de IVA son, aproximadamente, del 20 al 21,5 % de los gastos que origina un vehículo. En el caso de vehículos con motor «Diesel», este porcentaje es algo mayor. Partiendo de un porcentaje del 20 %, y aplicando un tipo de IVA del 17,5 %, se obtiene un tipo de deducción del 12,8 %. Si se parte de un porcentaje del 21,5 %, se obtiene un tipo de 12,08 %. Teniendo en cuenta la cantidad de vehículos con motor «Diesel», que suponen un 10 % del parque automovilístico, se fijó el tipo en un 12 % para toda clase de vehículos.

13. Con arreglo a la «Wet op de loonbelasting 1964» (Ley del impuesto sobre la renta de 1964) y a las disposiciones de aplicación, la compensación de los gastos es una parte constitutiva de la retribución del trabajador si supera 0,60 NGL por kilómetro.

14. La deducción del IVA correspondiente a la compensación de los gastos se controla examinando la contabilidad del empresario, que está obligado, conforme a una serie de disposiciones del Derecho tributario y de la legislación del impuesto sobre la renta, a contabilizar por separado las compensaciones de gastos. Los justificantes correspondientes no están sometidos a ningún requisito formal determinado. No obstante, deben contener los datos sobre los viajes realizados por cuenta de la empresa, los

destinos a los que ha viajado el trabajador y las distancias recorridas (de los que el trabajador debe informar periódicamente).

III. Fase administrativa previa y procedimiento judicial

15. La Comisión opina que deducir del IVA adeudado por el empresario una parte de la compensación de los gastos que se abona a los trabajadores por la utilización de sus vehículos privados para fines de la empresa infringe la Sexta Directiva y, por ese motivo, ha iniciado un procedimiento de infracción contra el Reino de los Países Bajos, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE). Teniendo en cuenta la respuesta del Gobierno neerlandés al escrito de requerimiento, la Comisión envió un escrito de requerimiento complementario el 17 de octubre de 1996. Dado que el nuevo escrito de respuesta, fechado el 16 de diciembre de 1996, no desvirtuaba las críticas de la Comisión, ésta envió al Reino de los Países Bajos el 22 de septiembre de 1997 un dictamen motivado en el que le instaba a adoptar, en el plazo de dos meses, las medidas necesarias. Mediante escrito de 28 de noviembre de 1997 el Gobierno neerlandés respondió que el régimen neerlandés no infringía las disposiciones comunitarias relativas al IVA y que, por consiguiente, era improcedente el requerimiento de la Comisión.

16. Puesto que la Comisión mantenía su criterio, interpuso ante el Tribunal de Justicia, mediante escrito de 11 de septiembre de 1998, inscrito en el Registro del Tribunal de Justicia el 14 de septiembre de 1998, un recurso contra el Reino de los Países Bajos. Mediante auto de 3 de mayo de 1999 el Presidente del Tribunal de Justicia admitió la intervención del Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones del Reino de los Países Bajos.

17. La Comisión solicita 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, 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.

IV. Examen de los motivos de recurso formulados por la Comisión

18. Mientras que el primer motivo de recurso se refiere al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva y, por tanto, a los requisitos del derecho a deducción, el segundo motivo de recurso tiene por objeto el artículo 18, apartado 1, de la Sexta Directiva, esto es, los requisitos de ejercicio del derecho a deducción.

A. *Primer motivo de recurso: infracción del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva*

Alegaciones de las partes y del Gobierno coadyuvante

19. La Comisión parte de la premisa básica de que el régimen de deducción de la cuota pagada sólo se aplica, en principio, en el caso de entregas de bienes o prestaciones de servicios de un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo. Así se deduce claramente, en su opinión, del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

Considera que lo dispuesto en el artículo 23 del Reglamento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido de 1968 no es compatible con dicha disposición comunitaria porque las entregas o las prestaciones de servicios a las que se aplica no se realizan con fines empresariales ni a empresas, sino a favor de consumidores finales, en concreto, el trabajador propietario del vehículo que lo utiliza también, o incluso principalmente, con fines privados.

Por tanto, el porcentaje deducible de la compensación de gastos no es un impuesto que grave una operación entre sujetos pasivos, sino el impuesto sobre el valor añadido que grava las prestaciones de servicios o las entregas de bienes a un consumidor final.

20. El Gobierno neerlandés justifica la posibilidad de deducción señalando que el régimen del IVA tiene por objeto aligerar la carga fiscal a todos los sujetos pasivos, con el fin de garantizar la perfecta neutralidad, con respecto a la carga fiscal, de todas las actividades económicas, independientemente de la finalidad o del resultado de estas actividades. [3]

En el presente asunto, la compensación de los gastos que el trabajador soporta por el vehículo se refiere exclusivamente a las operaciones en interés de la empresa y que, por ese motivo, incrementan el precio final del producto o de la prestación. Ésa es la razón por la que, en opinión del Gobierno neerlandés, debe poder deducirse la parte correspondiente del IVA.

3 — Sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelmann (268/83, Rec. p. 655), apartado 19.

Si no se permitiera ninguna deducción, se produciría una doble imposición: en un primer momento, a través del IVA pagado por el trabajador junto con los costes del vehículo y, en segundo lugar, a través del IVA que está incluido en el precio final, que ya comprende dichos costes. Esto viola el principio de neutralidad impositiva, la prohibición de doble imposición y el principio de tributación exclusiva de la fase de consumo final.

21. A este respecto, la Comisión señala que el tenor literal del artículo 17 de la Sexta Directiva es claro e inequívoco. Por lo demás, considera que el Derecho tributario requiere que la determinación de su ámbito de aplicación y de las demás normas sea, por lo general, clara, porque, de no ser así, se aplicaría de forma diferente en cada Estado miembro.

Por lo demás, la Comisión basa sus consideraciones en la sentencia dictada en el asunto Intiem, [4] en la que el Tribunal de Justicia afirmó la posibilidad, prevista por una norma nacional, de deducir el IVA facturado a un empresario del IVA que éste adeuda. A este respecto, la Comisión indica tres diferencias fundamentales entre la normativa neerlandesa controvertida en este asunto y los que ella considera criterios esenciales, a los que el Tribunal de Justicia supeditó la compatibilidad con la Sexta Directiva de una disposición nacional sobre deducciones. Así, en primer lugar, en el presente procedimiento, entre el empresario, sujeto pasivo del impuesto, y otro sujeto pasivo no existe ningún acuerdo relativo a la entrega al trabajador por cuenta del empresario, sujeto pasivo y, por tanto, tampoco se lleva a cabo ninguna entrega a un empresario en sentido jurídico. En segundo lugar, las entregas de bienes al trabajador no se realizan exclusivamente con fines empresariales. En tercer lugar, el proveedor, sujeto pasivo, no factura directamente al empresario, sujeto pasivo, los bienes entregados. Por el contrario, la deducción de la cuota pagada no depende de que el objeto haya sido entregado materialmente al empresario. [5]

22. El Gobierno neerlandés considera, por el contrario, que, en el marco de la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, la sentencia Intiem confirma la realidad económica de la deducción. Entiende que lo decisivo es la utilización del vehículo privado del trabajador para fines empresariales de su empleador. En otro caso, se dispensaría un trato diferente a operaciones idénticas desde el punto de vista económico, en contra de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [6] y se originarían distorsiones de la competencia entre empresas.

23. A este respecto la Comisión señala que los hechos controvertidos en el presente asunto y los que dieron lugar a la sentencia Intiem ciertamente son, económicamente, similares, pero distintos desde el punto de

4 — Sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem (165/86, Rec. p. 1471), apartado 16.

5 — Sentencia Intiem (véase el punto 4 *supra*), apartado 14.

6 — Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97; Rec. p. I-6229).

vista tributario. Por lo demás, el Derecho tributario debe encontrar, en general, el equilibrio entre criterios de equidad, por una parte, y de funcionamiento del régimen impositivo, por otra, y contener medidas que eviten el fraude.

24. El Gobierno británico, que interviene en apoyo del Gobierno neerlandés, indica que el procedimiento presente se refiere, en general, al derecho del empresario, sujeto pasivo, a deducir la parte del IVA de aquellos gastos que se producen cuando el trabajador actúa en el marco de la actividad económica de la empresa de su empleador. Estos son, por ejemplo, los gastos de alojamiento y manutención y los gastos de taxi en el caso de viajes de negocios o la compra de herramientas que realiza el propio trabajador.

En opinión del Gobierno británico, hay que atenerse a la realidad económica: el hecho es que la empresa obtiene el combustible a través del trabajador que, a su vez, actúa para la empresa, siendo irrelevante la cuestión de la propiedad del vehículo utilizado.

Respecto al extremo de la facturación directa al trabajador, sujeto pasivo, el Gobierno británico expone la práctica, seguida en el Reino Unido, de pagar cierta cantidad por kilómetro y por trabajador. La justificación de esta práctica radica en que ahorra al empresario el control y la custodia de muchas facturas. Cualquier otra solución daría lugar a una distorsión de la competencia al penalizar a las empresas que, quizá debido a su pequeño tamaño, no pueden acordar con otros sujetos pasivos la entrega de combustible.

25. A este argumento opone la Comisión que, en el presente asunto, el trabajador ha adquirido el combustible en su nombre y por su cuenta. La falta de competencia o de posibilidad material de celebrar acuerdos de suministro no altera el tenor literal del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva ni el hecho de que la normativa nacional objeto de este procedimiento haya violado tal disposición.

Por último, la Comisión rechaza el criterio del Gobierno británico conforme al cual excluir la compensación de todos los costes daría lugar a considerar suministrado a un consumidor final incluso el combustible que el trabajador utiliza en vehículos que no son apropiados para el uso privado.

26. En definitiva, la Comisión se opone al criterio británico y del Gobierno neerlandés argumentando que la interpretación que éstos hacen del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva es una interpretación *contra legem*.

Análisis

27. Para solucionar el problema jurídico planteado en este asunto conviene, en primer lugar, recordar algunos principios del régimen del IVA.

28. Debe destacarse, y ha sido mencionado por todas las partes, el principio de neutralidad impositiva. El primer elemento de este principio es que la tributación debe realizarse con independencia del número de fases del proceso económico. El segundo elemento consiste en que este impuesto debe ser soportado por el consumidor final.

29. El régimen neerlandés respeta el principio de la neutralidad impositiva en la medida en que no faculta al trabajador a realizar por sí mismo la deducción, a pesar de que es él quien, en un primer momento, debe hacer frente al gasto, incluido el IVA.

30. Tampoco existe en el sistema neerlandés una carga tributaria en las fases empresariales de la cadena económica.

31. La cuestión que se suscita es, a continuación, si la acción del trabajador interrumpe esta cadena y si, incluso en el caso de que sea así, puede reconocerse el derecho a deducción.

32. A este respecto la Comisión, argumentando *a sensu contrario*, llega acertadamente a la conclusión de que «el impuesto deja de ser deducible cuando la cadena de transacciones ha concluido». [7]

33. Precisamente eso es lo que ocurre en el supuesto de hecho que regula la normativa neerlandesa. En efecto, esa normativa se aplica cuando el trabajador que ha utilizado su vehículo para fines de la empresa actúa en su nombre y por cuenta propia, es decir, no en nombre y por cuenta del empresario, que es el sujeto pasivo.

34. Sin embargo, la normativa neerlandesa podría ser conforme a Derecho comunitario si se basara en la ficción de que, en tales casos, el trabajador actúa como empresario y la Sexta Directiva también previera, para tales supuestos, la ficción de considerar empresario al trabajador. Sin embargo, la Sexta Directiva no contempla un régimen parecido al que contiene en el artículo 28 *bis*, apartado 4 para las entregas ocasionales de un medio de transporte nuevo.

7 — Sentencia de 1 de abril de 1982, Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade (89/81, Rec. p. I-277), apartado 9.

35. Independiente de esto es también la circunstancia de que, conforme a la Sexta Directiva, es irrelevante que el trabajador haya recibido las prestaciones o las entregas con la intención de emplearlas, al menos parcialmente, para los fines de la empresa, es decir, para el empresario sujeto pasivo. Es cierto que el sistema del IVA se basa en el principio de que la carga tributaria no la soporta quien cubre necesidades de otros, sino quien cubre sus propias necesidades, es decir, el consumidor final. No obstante, este principio general sólo puede tenerse en cuenta en la medida en que haya sido recogido en el Derecho comunitario. Sin embargo, el Derecho comunitario no garantiza completamente este principio, como muestra, por ejemplo, la situación jurídica de los llamados empresarios ocasionales, que, aunque cubren necesidades ajenas, no son sujetos pasivos.

36. Por lo que se refiere a las alegaciones relativas al riesgo de doble imposición, debe señalarse que, si bien la finalidad del sistema común del impuesto sobre el valor añadido es evitar la doble tributación, como señala acertadamente el Gobierno neerlandés, ello no significa que la Sexta Directiva no acepte, en determinados casos, la doble imposición. En efecto, el IVA no deducible se convierte entonces en un elemento del coste.

37. En general, el hecho de que aún no se haya alcanzado el objetivo de evitar la doble imposición [8] únicamente demuestra, como mucho, que el sistema común del impuesto sobre el valor añadido es el «resultado de una armonización paulatina de las disposiciones nacionales» [9] y que «hasta ahora sólo se ha conseguido una armonización parcial». [10]

38. Por tanto, para eliminar completamente la doble imposición se requiere, al igual que en otros supuestos, [11] la actuación del legislador comunitario. Pero mientras eso no ocurra, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva en la versión vigente a la sazón, es decir, también con la posibilidad de la doble imposición. [12]

39. Por consiguiente, el Derecho comunitario vigente actualmente no permite ninguna posibilidad de deducción como la prevista por la normativa neerlandesa. No obstante y en aras de la exhaustividad, debe señalarse que existen posibilidades de configurar las operaciones, a los fines tributarios, de manera que permitan la deducción, por ejemplo, la adquisición en nombre y por cuenta de la empresa.

8 — Sentencia de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, Rec. p. I-4081), apartado 23.

9 — Véase la sentencia Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade, (citada en la nota 7 *supra*), apartado 9.

10 — Sentencia Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade (citada en la nota 7 *supra*), apartado 22.

11 — Véase, por ejemplo, la introducción del artículo 26 *bis* (Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión). Respecto a la necesidad de evitar la doble imposición, véase la exposición de motivos de la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE - Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (DO L 60, p. 16).

12 — Véase la sentencia Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade (citada en la nota 7 *supra*), apartado 24.

A este respecto, cabe remitirse a la sentencia Intiem, varias veces citada, y a los tres criterios elaborados por la Comisión, que deben cumplirse para que el empresario pueda realizar la deducción en su condición de sujeto pasivo. [13]

40. Si, a continuación, se compara la normativa neerlandesa objeto de este análisis con los criterios desarrollados por la jurisprudencia, se descubre lo siguiente: en primer lugar, se concede la deducción del impuesto sin que el empresario y el sujeto pasivo que realiza la entrega hayan llegado a ningún acuerdo. Las entregas tampoco se han hecho por cuenta del empresario. Los documentos presentados por el Gobierno neerlandés muestran, además, que los bienes entregados y las prestaciones realizadas al trabajador no se emplearon exclusivamente con fines empresariales sino que, al contrario, sirvieron a fines privados. Por último, conforme a la normativa neerlandesa, la deducción de la cuota pagada no requiere que el empresario obtenga una factura en la que se le cargue el IVA.

41. Por último, hay que oponerse al argumento, que el Gobierno neerlandés basa en la sentencia Madgett y Baldwin, de que, en el marco de la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, debe darse prioridad a la realidad económica sobre el tenor literal de la disposición.

A este respecto debe señalarse, por una parte, que, aunque en esa sentencia el Tribunal de Justicia optó por una interpretación que se apartaba del tenor literal, el asunto se refería a la inclusión del sujeto pasivo en un grupo profesional y de la aplicación a dicho grupo profesional de una disposición que establecía una excepción. Sin embargo, en el presente asunto, no se trata del «estatuto formal del operador económico», [14] ya que en él es indudable que los trabajadores no son empresarios sujetos pasivos.

42. Además, debe señalarse que una interpretación del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva basada en su tenor literal coincide con la interpretación histórica. Así, ni en la disposición que le precedió, contenida en el artículo 11 de la Segunda Directiva, ni en la propuesta de la Comisión de la disposición que posteriormente se convertiría en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, se habla expresamente de «otra empresa».

43. Pero, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Genius Holding, en la redacción de la letra a) del apartado 2 del artículo 17, el Consejo se ha apartado tanto de la redacción de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva del Consejo como de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la propuesta de la Comisión de Sexta Directiva. [15]

13 — Véanse al respecto las consideraciones desarrolladas en el punto 21.

14 — Sentencia Madgett y Baldwin (citada en la nota 6 *supra*), apartado 21.

15 — Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), apartado 12.

44. El Consejo se apartó de la propuesta de la Comisión especialmente al exigir que los objetos y las prestaciones hubieran sido o debieran ser entregadas o realizadas precisamente «por otro sujeto pasivo».

45. Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia [16] también se deduce que el artículo 17 de la Sexta Directiva no puede ser interpretado en contra de su tenor literal.

46. De todo ello se deduce que, en materia de deducción de una parte de la compensación de costes, el Gobierno neerlandés ha infringido el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, el primer motivo de recurso formulado por la Comisión es fundado.

B. *Segundo motivo de recurso: infracción del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva*

Alegaciones de las partes y del Gobierno coadyuvante

47. En opinión de la Comisión, la normativa nacional es contraria al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva en la medida en que esta disposición supedita el ejercicio del derecho de deducción a la posesión de facturas extendidas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva, es decir, de una factura que un sujeto pasivo haya expedido a otro sujeto pasivo, lo que no ocurre en el régimen neerlandés.

Además, la Comisión llama la atención sobre el riesgo de abuso a que pueden dar lugar las características específicas del régimen neerlandés.

48. El Gobierno neerlandés rechaza esta crítica argumentando, en especial, que el límite máximo de las dietas por kilómetro evita los abusos. Además, el Gobierno neerlandés alega que la remisión que se hace en el artículo 18, apartado 1, letra a) al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva no significa que la factura deba ser extendida por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo. Por el contrario, del artículo 22, apartado 3, letra c), se deduce que, para probar que los gastos se han hecho realmente para fines de la empresa, también se permiten otros documentos, distintos de las facturas.

El Gobierno neerlandés insiste, además, en que la factura sólo tiene una función probatoria. El derecho a deducir la cuota del impuesto ya pagada existe también aunque no se esté en posesión de ninguna

16 — Sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Francia (C-43/96, Rec. p. I-3903), apartado 16, relativa a la interpretación del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

factura. Así, el artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros para fijar «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».

En Derecho neerlandés, continúa el Gobierno demandado, existen posibilidades alternativas de prueba, con arreglo, por ejemplo, a las disposiciones sobre contabilidad vigentes para los empresarios. Las obligaciones contables impuestas al sujeto pasivo ofrecen garantía suficiente contra los abusos.

Por último, el objetivo de la Sexta Directiva prevalece sobre una disposición que impone requisitos puramente formales, como se desprende también del principio de proporcionalidad.

49. El Gobierno británico considera que el artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros fijar las condiciones en cuya virtud se puede proceder a una deducción cuando no existe factura. [17]

17 — Respecto a este criterio del Gobierno británico, véase el punto 24.

Análisis

50. Como señala acertadamente la Comisión, la infracción del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva implica una infracción del artículo 18, apartado 1, letra a). Efectivamente, puesto que en la operación no participan dos sujetos pasivos, sino un empresario y su trabajador, tampoco puede haber una factura en el sentido del artículo 22, apartado 3.

51. Respecto a las posibilidades de prueba debe señalarse que, aunque el artículo 22, apartado 3, letra c), permita fijar los criterios en cuya virtud puede considerarse que un documento produce los efectos de una factura, este artículo se refiere a documento en el sentido del artículo 22, apartado 3, letra a), es decir, un documento que produce los efectos de una factura y que los sujetos pasivos expiden por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos. Sin embargo, la normativa neerlandesa tampoco se refiere a un documento que cumpla estos requisitos.

52. En relación con la remisión que realiza el Gobierno neerlandés al artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, debe decirse que carece de pertinencia en la medida en que esta disposición se refiere al ejercicio del derecho a practicar deducciones. Sin embargo, las formas de ejercitar el derecho carecen de interés cuando tal

derecho ni siquiera existe. En efecto, al fijar «las condiciones y modalidades» en el sentido del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, los Estados miembros no pueden modificar los requisitos para el nacimiento del derecho a deducción.

53. Por consiguiente, el segundo motivo de recurso de la Comisión también es fundado.

V. Costas

54. Conforme al artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que se han desestimado los motivos formulados por el Reino de los Países Bajos, procede condenarlo en costas. Con arreglo al artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan en el procedimiento como coadyuvantes soportarán sus propias costas. Por lo tanto, el Reino Unido cargará con sus propias costas.

VI. Conclusión

55. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo 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/CEE 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.»