

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
presentadas el 23 de noviembre de 2004¹

I. Introducción

1. El Regeringsrätten (tribunal supremo administrativo) de Suecia tiene pendiente de resolver un recurso sobre el tratamiento que, en el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), corresponde al sustento que una empresa de hostelería suministra a su personal, a cambio de un precio inferior al valor de la operación.

2. Para tomar una decisión necesita saber si la Sexta Directiva,² más en particular, sus artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), se oponen a una normativa nacional que, junto a las transacciones gratuitas, considera autoconsumo los supuestos en los que un sujeto pasivo trasfiere bienes o efectúa prestaciones por un importe menor al de compra de la mercancía o al del coste del servicio.

II. El marco jurídico

A. El derecho comunitario: la Sexta Directiva

3. El artículo 2, apartado 1, describe su ámbito de aplicación, determinando que «estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal». Los dos tipos de negocios jurídicos se definen más adelante, en el apartado 1 de los artículos 5 y 6, respectivamente.

4. La base imponible se calcula atendiendo a la totalidad de la contraprestación obtenida por quien ejecuta la entrega o provee el servicio al comprador, al destinatario de la prestación o a un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio [artículo 11, parte A, apartado 1, letra a)].

5. Por asimilación, queda también sometida a gravamen la apropiación por un empresario de un bien de su compañía para sus

1 — Lengua original: español.

2 — 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

necesidades privadas o las de los trabajadores, así como la enajenación graciosa a un tercero y, en general, la afectación a fines ajenos a su negocio, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del IVA (artículo 5, apartado 6).

IVA, considera autoconsumo la transmisión de bienes a título gratuito, a cambio de una cantidad inferior a la de compra o, si se ignora, al de coste al tiempo de la cesión [capítulo 2, artículo 2, apartado 2, en relación con el capítulo 7, artículo 3, apartado 2, letra a)].

6. En estas hipótesis la base imponible consiste en el importe de compra cuando se lleva a cabo, y, si se desconoce el dato, en el de coste [artículo 11, parte A, apartado 1, letra b)].

7. En virtud del artículo 6, apartado 2, letra b), se equiparan a las prestaciones onerosas las proporcionadas de balde por el sujeto pasivo para propósitos extraños a su actividad empresarial o, en especial, para sus menesteres particulares y los de su personal, situaciones en las que se tributa por la totalidad de los gastos devengados para facilitar el servicio [artículo 11, parte A, apartado 1, letra c)].

9. Hay autoconsumo de servicios si el obligado tributario los desarrolla por sí, por otra persona o de cualquier modo, para él o para sus empleados, con fines privados o ajenos a su giro y sin pago alguno o mediando uno menor al valor de la prestación en el momento de la actuación [capítulo 2, artículo 5, párrafo primero, primera frase, en relación con el capítulo 7, artículo 3, apartado 2, letra b)].

B. El derecho sueco: la Lagen om medvärdesskatt

8. La Lagen om mervärdesskatt (Ley 1994:200), norma que regula en Suecia el

10. En los dos casos resulta imprescindible que la reducción no obedezca a razones de índole comercial; a tenor del capítulo 7, artículo 2, párrafo primero, el montante de la operación, evaluado de una de las indicadas maneras, constituye la base imponible.

III. Los hechos, el litigio principal y las cuestiones prejudiciales

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (en lo sucesivo, «Scandic») explota un hotel y un restaurante, proporcionando a sus empleados (entre 23 y 25 personas) el sustento durante la jornada laboral a un precio inferior al gasto que soporta.³ Los trabajadores reciben los alimentos y los transportan hasta un comedor. Una vez terminada la colación, recogen la vajilla y demás utensilios, colocándolos en unas cestas preparadas al efecto.
12. Para informarse del régimen fiscal de las prestaciones descritas, Scandic formuló al Skatterättsnämnden (organismo encargado de evacuar las consultas tributarias de los particulares) dos preguntas. La primera, para saber si se consideraban una entrega de alimentos, que tributa al 12 %, o un servicio de restauración, gravado con un tipo del 25 %. La segunda atañía a la base imponible, para precisar si debía fijarse atendiendo a la cantidad pagada por el trabajador o conforme a las reglas previstas en la legislación sueca para el autoconsumo.
13. El mencionado organismo consultivo, en dictamen de 10 de junio de 2002, respondió que se trataba de un servicio de restauración, cuya base imponible se calcularía de acuerdo con el capítulo 2, artículo 5, párrafo primero, primera frase, en relación con el capítulo 7, artículo 3, apartado 2, letra b), de la Lagen om mervärdesskatt.
14. Al discrepar de esa apreciación, Scandic acudió al Regeringsrätten, por entender que los referidos alimentos se han de estimar como una entrega de bienes, debiendo determinarse la base imponible en función de la contraprestación de los trabajadores.
15. El órgano jurisdiccional alberga dudas sobre si el concepto de autoconsumo, recogido en los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, comprende sólo las operaciones gratuitas o incluye también, como la Ley sueca, las actuaciones en las que el destinatario se hace cargo de un pago simbólico o estrechamente vinculado al precio de coste. Para disiparlas, ha dirigido al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) Si el suministro realizado por la empresa constituye una entrega de bienes, ¿deben interpretarse los artículos 2 y 5, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen

3 — En realidad, según el auto de reenvío, los trabajadores pagan una cantidad algo superior al coste, pero, en el futuro, abonarán una suma inferior. De hecho, la consulta tributaria que ha dado lugar al litigio principal se apoya en esta segunda hipótesis.

a la legislación de un Estado miembro, para la que existe autoconsumo cuando el sujeto pasivo transmite bienes a un tercero a cambio de una contraprestación inferior al valor de adquisición de los bienes, de otros similares o, si se desconoce dicho dato, al de coste?

- 2) Si el suministro se reputa como un servicio de restauración, ¿deben interpretarse los artículos 2 y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro, para la que hay autoconsumo cuando el sujeto pasivo efectúa, ordena hacerlo o provee de cualquier otro modo un servicio para sí mismo o para su personal, con fines privados o para otros ajenos a su actividad, a cambio de un precio inferior al coste de la prestación?»

IV. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

16. La Comisión Europea, así como los Gobiernos sueco, danés y griego han presentado observaciones escritas en el plazo fijado por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia.

17. El 21 de octubre de 2004 se celebró una vista, a la que comparecieron, para formular oralmente sus alegaciones, además de la representante de la mencionada Institución, los de los Gobiernos sueco, heleno y finlandés.

V. Análisis de las cuestiones prejudiciales

A. Una consideración previa: la calificación jurídica de la operación

18. Parece que al Regeringsrätten no le interesa la opinión del Tribunal de Justicia sobre la naturaleza del negocio controvertido en el litigio principal, pues ha planteado la misma pregunta para dos hipótesis diferentes, según se entienda la provisión del sustento a los empleados de Scandic como una entrega de bienes o como una prestación de servicios. En el reparto de tareas que el proceso prejudicial comporta, la calificación jurídica de los hechos corresponde al juez nacional, quien, si procede aplicar disposiciones del derecho europeo, ha de seguir las pautas hermenéuticas indicadas por el Tribunal de Justicia.

19. Como señala la Comisión en sus observaciones escritas, en el ámbito de la Sexta Directiva los conceptos «entrega de bienes»

y «prestación de servicios» requieren una exégesis uniforme y, por consiguiente, un pronunciamiento prejudicial del Tribunal comunitario. Conviene, pues, pese a no haberlo solicitado el órgano jurisdiccional sueco, recordar las líneas directrices de la jurisprudencia sobre el particular.

20. En esa perspectiva la sentencia Faaborg-Gelting Linien⁴ declaró que, para otorgar a una transacción la condición de una dación de bienes o la de una prestación de servicios, han de ponderarse todas las circunstancias en las que se desarrolla, con objeto de decantar sus elementos característicos (apartado 12).⁵ Teniendo en cuenta esta regla, estimó la explotación de un restaurante en los trasbordadores que cubren el trayecto regular entre los puertos de Faaborg (Dinamarca) y Gelting (Alemania) como un servicio (apartado 15), porque predominaban los componentes propios de esta modalidad contractual, mientras que la entrega de alimentos representaba una mínima fracción de toda la operación (apartados 13 y 14).⁶

21. No cabe, pues, diseccionar el hecho imponible en sus distintas partes para someterlas por separado al IVA. El Tribunal de Justicia, acudiendo al principio de «unidad de la prestación»,⁷ se centra en el conjunto, al que adjetiva de una o de otra forma en función del ingrediente predominante. Al seguir ese criterio el Regeringsrätten ha de examinar globalmente la actividad desplegada por Scandic en beneficio de sus trabajadores, reteniendo la atención en el elemento preponderante, para calificarla de entrega de bienes o de prestación de servicios.

B. *El autoconsumo y el IVA*

22. El meollo del asunto radica en dilucidar si la Sexta Directiva admite que una normativa nacional tilde de autoconsumo la situación discutida en el proceso principal, en razón de que los empleados de Scandic pagan a la empresa una cantidad por las comidas, si bien inferior al precio de coste.

23. La letra y el espíritu de la Sexta Directiva y, por consiguiente, la voluntad del legislador comunitario se orientan en una dirección contraria a esa posibilidad.

4 — Sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395).

5 — El mismo criterio, el de atender a los pormenores que rodean a la operación, ha empleado la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C-68/92, Rec. p. I-5881), para definir determinados negocios como «prestaciones de publicidad» (apartados 16 a 19).

6 — El Tribunal de Justicia señaló que el despacho de alimentos preparados y de bebidas listas para el consumo inmediato era el resultado de una serie de servicios que comprendían desde su aderezo hasta su entrega material en un soporte, acompañado de la infraestructura necesaria (comedor, guardarrropa, mobiliario, vajilla) puesta a disposición del cliente. Negó tal carácter, no obstante, a las operaciones de compra de viandas cocinadas «para llevar», sin prestaciones destinadas a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado (apartados 13 y 14 de la sentencia Faaborg-Gelting Linien).

7 — Esta expresión («Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung») es una paráfrasis de Haunold, P.: «Der Steuergegenstand», en *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viena 2001, p. 111.

1. ¿Por qué tributa el autoconsumo?

24. La asimilación del autoconsumo a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios onerosas obedece al principio de neutralidad, elemento básico en el sistema común del IVA,⁸ tendente a que la exacción del tributo no influya en los procesos productivos,⁹ tratando de igual manera todas las actividades mercantiles, sin alterar su precio.¹⁰ El mecanismo es sencillo: el IVA grava los actos de consumo, como manifestación indirecta de la capacidad económica de las personas, mediante la imposición de las operaciones de los empresarios o de los profesionales, quienes, a través de la técnica de la repercusión, trasladan la carga al consumidor final, consiguiendo, de este modo, un impuesto «neutral» para los sujetos pasivos, ya que sólo lo soporta el último eslabón de la cadena, el que recibe el producto o disfruta la prestación.¹¹

25. Uno de los corolarios del citado principio lleva a la prohibición de trato distinto para situaciones idénticas. En lo que ahora interesa, los destinatarios finales y todos los que, sin serlo, se encuentran en una tesitura materialmente similar deben someterse al mismo régimen tributario en el sistema del IVA, por lo que, cuando los empresarios o los profesionales se comportan como el adquirente definitivo o el usuario postrero, han de ser considerados como tales, equiparándose sus actos jurídicos, con objeto de «impedir que el consumo privado de un sujeto pasivo se libre» del impuesto.¹²

26. En este sentido, la sentencia De Jong, que acabo de citar en la nota 12, señaló que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva garantiza la igualdad tributaria entre el sujeto pasivo que se apropia, para sus menesteres personales, de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que lo adquiere (apartado 15).¹³ Las sentencias Enkler¹⁴ y Fillibeck¹⁵ atribuyeron un designio paralelo al artículo 6, apartado 2, letra a), asimilando el uso del bien a tales efectos a las prestaciones de servicios onerosas.

8 — Las sentencias de 27 de junio de 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925), apartado 12, y de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615), apartado 9, califican el mencionado principio de «inherente» al IVA.

9 — Lohse, C.: «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», en *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viena 2001, p. 49.

10 — Esta consecuencia, a la que aluden Mochón Lopez, L., y Jabalera Rodríguez, A., en la introducción de la obra colectiva *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, editorial Comares, Granada 2001, p. 14, resulta la razón de ser del principio de neutralidad.

11 — Similares términos he utilizado, respectivamente, en los puntos 33 y 38 de las conclusiones leídas los días 13 de enero y 25 de marzo de 2004 en los asuntos en los que se han dictado las sentencias de 27 de mayo de 2004, Lipjes (C-68/03, Rec. p. I-5879) y de 16 de septiembre del mismo año, Cimber Air (C-382/02, Rec. p. I-8379).

12 — Conclusiones del abogado general St. Jacobs presentadas el 27 de febrero de 1992, en el asunto en el que se pronunció la sentencia de 6 de mayo de dicho año, De Jong (C-20/91, Rec. p. I-2847), punto 10.

13 — Las sentencias de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Rec. p. I-2323), y de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831), insistieron en la misma idea (apartados 21 y 42, respectivamente).

14 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517), apartado 33.

15 — Sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 25.

27. Se quiere evitar, en suma, que el sujeto pasivo, una vez deducido el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa, eluda el pago del impuesto cuando lo «autoconsume» [artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra a)], y que, por lo tanto, se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que lo recibió o lo usó pagando la correspondiente carga impositiva.¹⁶

28. El principio de neutralidad y la igualdad de régimen que conlleva conducen a la misma solución en el caso de las prestaciones gratuitas del empresario para sus necesidades particulares o para las de su personal, contempladas en el artículo 6, apartado 2, letra b). Si se persigue que, ante situaciones comparables, los operadores económicos soporten una carga impositiva equivalente, el empresario que se beneficia para su esfera privada de los servicios propios de su giro se encuentra, en lo que al IVA se refiere, en idéntico punto que los destinatarios particulares que han de abonarlos: ambos son el último eslabón de la cadena.

29. En resumen, un sujeto pasivo puede apropiarse (artículo 5, apartado 6) o destinar [artículo 6, apartado 2, letra a)] un bien de su empresa para propósitos ajenos a su actividad. Si en el momento de su adquisición

dedujo el IVA, al comportarse después como un consumidor final y no satisfacer el impuesto, resulta favorecido indebidamente en relación con los compradores o usuarios comunes, que están obligados a pagarlo.¹⁷ Cuando, de forma gratuita y con miras parecidas, presta un servicio propio de su profesión [artículo 6, apartado 2, letra b)], sin exacción alguna, se permite un consumo exento, privilegiado y que vulnera el principio de neutralidad.

30. Para facilitar la comprensión de la interpretación propuesta parece aconsejable exponer unos ejemplos.¹⁸

31. Un empresario dedicado a la compra-venta de automóviles destina uno a su uso privado o lo regala a un amigo. Esta transmisión queda sujeta al IVA (1.000 euros), pues, de otra manera, se eludiría la sujeción del consumo final, para lo que se ha creado el tributo. Pero, si dicho empresario, al tiempo de la adquisición del vehículo, no hubiera deducido el IVA abonado, se gravaría el autoconsumo y el coche soportaría una doble carga fiscal (2.000 euros), infringiéndose el principio de neutralidad; si, por el contrario,

17 — Esta idea está latente, *a sensu contrario*, en la sentencia Kühne, ya citada, en la que el Tribunal de Justicia resolvió que el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que excluye la sujeción a gravamen de la amortización de un bien afectado a una empresa en razón de su aprovechamiento privado, en el supuesto de que no haya originado el derecho a deducir el IVA, por haberse obtenido de una persona carente de la cualidad de sujeto pasivo (apartado 11). En términos semejantes se pronunció la sentencia Bakcsi, también citada (apartado 44).

18 — Me inspiró, aunque modificándolos, en los supuestos planteados por López Molino, A.M.: «Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA», en *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, editorial Comares, Granada 2001, pp. 49 y ss.

16 — Véanse las sentencias, ya citadas, De Jong (apartado 15), Enkler (apartado 33) y Bakcsi (apartado 42).

se hubiera detraído la cuota, el repetido principio exigiría la liquidación del arbitrio, para evitar que un hecho imponible deje de contribuir. Por esta razón los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva condicionan la sujeción del autoconsumo a la deducción anterior de la cuota pagada.

que recibe quien realiza la entrega o la prestación [artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva]. En cambio, en el autoconsumo se acude ora al valor de compra de los bienes, de otros similares o al de coste, ora al importe de los gastos en que hubiera incurrido el sujeto pasivo para suministrar el servicio [artículo 11, parte A, apartado 1, letras b) y c)].

32. Por otro lado, un arquitecto prepara un proyecto técnico para construirse una vivienda unifamiliar. En este caso, la «cadena productiva» comienza y termina con la prestación del servicio, sin fases previas que hayan podido dar lugar a la exacción del IVA, por lo que no cabe supeditar la tasación de esta operación a la deducción de cuotas anteriores que no han sido devengadas. Sin embargo, la finalidad del precepto [artículo 6, apartado 2, letra b)] sigue siendo la misma: «Evitar que un sujeto pasivo obtenga, en franquicia del impuesto, prestaciones comerciales de su empresa por las que una persona privada habría debido pagar el IVA».¹⁹

34. No hay, pues, término medio. En el autoconsumo se toma otra referencia, porque no hay pago alguno a cargo del receptor, quedando excluido, como cabe deducir del tenor literal de los citados preceptos, todo negocio que no sea gratuito.

2. La base imponible en el autoconsumo

33. La base imponible se calcula, por regla general, atendiendo a la contraprestación

35. Esta idea respeta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el concepto de contraprestación, cuyas líneas maestras exigen la concurrencia, entre el enajenante (o quien presta el servicio) y el adquirente (o el destinatario), de una relación jurídica en la que se intercambien obligaciones recíprocas, de modo que la retribución cobrada por el primero consista en el valor real de la ventaja que obtiene el segundo,²⁰ constituyendo un parámetro subjetivo, que atiende, antes que al monto resultante de evaluaciones objeti-

¹⁹ — Son palabras del abogado general Sr. Jacobs en las conclusiones que presentó en el asunto Mohsche, antes citado (punto 22).

²⁰ — Así lo confirman las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14, y de 14 de julio de 1998, First Nacional Bank of Chicago (C-172/96, Rec. p. I-4387), apartado 26.

vas, al efectivamente percibido en cada caso.²¹ Por tanto, la circunstancia de que una actividad económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste se revela irrelevante para calificarla de onerosa.

queda «añadido» en la fase final del proceso económico.²³

36. Además, según señala la Comisión, nada hay en la Sexta Directiva ni en la jurisprudencia que requiera la fijación de la base imponible con arreglo a la estimación en el mercado de la operación gravada, con independencia de la cantidad abonada. Abunda en este sentido el propio artículo 11, a cuyo tenor dicho elemento para la determinación de la deuda tributaria no comprende las caídas de precios, las rebajas ni los descuentos (parte A, apartado 3), disminuyéndose en los casos de anulación, rescisión, impago, total o parcial, y reducción del importe después del momento en el que la operación se formalice (parte C, apartado 1). La base imponible se decide siempre en función de la prestación recibida,²² regla que también se funda en el principio de neutralidad y en la configuración de este tributo como un impuesto indirecto que grava la capacidad económica manifestada en el consumo, reclamando que la cuota se establezca conforme al valor que realmente

37. En la sistemática de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva sólo caben las transacciones gratuitas; las demás, aun las acordadas por debajo de su coste, deben estimarse onerosas, encuadrándose en el artículo 2, apartado 1. Por consiguiente, tales preceptos no consienten una legislación nacional que califique como autoconsumo las «ventas a pérdida».

38. El Gobierno sueco refuta ese planteamiento, aduciendo que no hay diferencia

21 — Sentencias Fillibeck, ya citada, apartado 13; de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartado 27; y de 29 de marzo de 2001, Comisión/Francia (C-404/99, Rec. p. I-2667), apartado 38.

22 — Afirmación permanente en la jurisprudencia comunitaria. Pueden consultarse al respecto la sentencia de 29 de mayo de 2001, Freemans (C-86/99, Rec. p. I-4167), apartado 27, y las que en ella se citan.

23 — Otro ejemplo (esta vez utilizo un caso que Mochón López, L., y Jabalera Rodríguez, A., exponen en la *op. cit.*, p. 13): un empresario B vende por su valor en el mercado (150 euros) un determinado bien comprado a otro empresario A por 100 euros. El IVA en la adquisición fue 16 euros (tipo impositivo del 16 %), percibiéndose en la venta 24 euros, cantidad que repercute en el consumidor. La cuota que ha de ingresar es la carga devengada menos la soportada (24 - 16 = 8 euros), mientras que el consumidor final aguanta la cuota total (24 euros). Se observa que, con respecto a B, el tributo opera de forma neutral. En efecto, en un primer momento el impuesto significó un gasto (16 euros), pero, con posterioridad, se transformó en un ingreso (24 euros), perdiendo, a la postre, la ventaja mediante el pago al Tesoro de la diferencia a su favor (8 euros). De esta forma, el tributo no influye en el precio de los bienes ni de los servicios sobre los que recae, ya que no supone coste ni beneficio de la actividad empresarial o profesional. Pero, si por cualquier razón, el empresario B. vende en 90 euros el bien comprado a 100, por lo que abonó una cuota de 16, el IVA no puede calcularse según el valor de mercado (150 euros), sin atender al precio real de la transacción (90 euros), pues la cuota sería de 24 euros, en vez de 14,4, con lo que resultaría perjudicado, desapareciendo la neutralidad que debe presidir el sistema de esta carga impositiva indirecta.

alguna entre la operación de precio simbólico y la practicada de balde. Su alegato peca de retórico y carece de relevancia para el caso debatido, porque el auto de reenvío expone que los trabajadores de Scandic abonan por las comidas una cantidad superior a los gastos asumidos por la empresa, si bien en el futuro «podrá ser inferior», pero en ningún momento utiliza la noción de «pago simbólico».

39. El temor al fraude que destila su posición, al igual que la de los Gobiernos griego y finlandés, no la justifica; olvida que el legislador comunitario tuvo presente esa eventualidad, dejando abierta la puerta, en el artículo 27 de la Sexta Directiva, para que los Estados miembros, en determinadas circunstancias, la inapliquen; y desconoce que el legítimo interés en evitar la burla a la ley no debe erigirse en razón absoluta, convirtiendo la excepción (determinación de la base imponible según el precio de mercado para las operaciones gratuitas) en regla general y ampliando el tenor de un precepto fiscal, pues la analogía, como se explica más adelante, se compadece mal con los principios rectores de este sector del ordenamiento jurídico.

40. De todos modos, la tesis del Gobierno sueco, aun cuando pretende salvaguardar la neutralidad del tributo, no parece admisible. De acuerdo con sus observaciones, si una

empresa subvenciona las comidas de su plantilla por medio de otra compañía de restauración, le transfiere el importe correspondiente a la ayuda, completándolo con la suma que paga el personal. Dicha contribución estaría directamente vinculada al precio y, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se integraría en la base imponible. En su opinión, el empleador que también colabora en el sustento de los trabajadores mediante sus propios servicios debería recibir igual trato, pero no resulta posible cuando sólo tributa la cantidad pagada por los empleados.

41. El Gobierno sueco reviste el concepto de «subvención» de una amplitud que no le casa bien, pues la Sexta Directiva lo utiliza en sentido técnico-jurídico de medida de fomento, para que el poder público pueda impulsar algún sector, atribuyendo a los particulares ventajas de carácter económico. Por este motivo, el Tribunal de Justicia exige que la otorgue una Administración, condición que lleva implícita la concurrencia de tres agentes en la relación: la autoridad concedente, el empresario beneficiado y el consumidor final.²⁴ En resumen, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva «incluye únicamente las

24 — Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons (C-184/00, Rec. p. I-9115), apartado 10. La misma idea se encuentra en las sentencias de 15 de julio de 2004, Comisión/Italia (C-381/01, Rec. p. I-6845) y Comisión/Alemania (C-144/02, Rec. p. I-6985), apartados 32 y 31, respectivamente.

subvenciones que representan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que paga un tercero al vendedor o al prestador».²⁵

dicho principio figura la prohibición de interpretación analógica de los preceptos fiscales en contra del obligado, al efecto de que quienes los aplican, en general, y los jueces, en particular, no vayan más allá de la voluntad plasmada en la ley, reclamando impuestos por hechos no contemplados en su texto. Al proponer ampliar la noción de subvención del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, el Gobierno sueco se basa en esa técnica hermenéutica, pero tal manera de extender el alcance objetivo de las normas impositivas se encuentra expresamente proscrita en los sistemas jurídicos de algunos Estados miembros.²⁷

42. En realidad, el Gobierno sueco desconoce la dimensión material del principio de legalidad en el derecho tributario, que, como en el derecho penal respecto de la libertad, aspira a que el legislativo, depositario de la soberanía, sea el único poder con capacidad de limitar el patrimonio de los ciudadanos.²⁶ Como un complemento indispensable de

25 — Parte dispositiva de la sentencia *Office des produits wallons*, ya citada.

26 — El principio de legalidad se forjó en los ámbitos «penal» y «fiscal», durante la Baja Edad Media, como límite a las prerrogativas del soberano. En España, las comunidades, las villas y las ciudades pudieron condicionar la votación de subsidios en favor de la Corona y el castigo de ciertas conductas a la aprobación por asambleas («cortes») representativas. La maduración de un «pactismo» entre monarquía y «sociedad política», que consolidó la organización política estamental y bloqueó un mayor desarrollo de la autoridad regia, es una constante, aunque con importantes diferencias y matices, en la formación de los reinos de la España del Medioevo. En Aragón y Navarra las Cortes consiguieron facultades de control legislativo y hacendístico entre finales del siglo XIII y mediados del XIV (véase Ladero Quesada. M.A., «España: reinos y señoríos medievales», en *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Real Academia de la Historia, 2ª edición, Madrid, 1998, pp. 95 a 129). En Castilla, esta institución, que alcanzó su apogeo en los siglos XIV y XV, presentó un perfil más bajo y, aun cuando desempeñó un papel de primera fila en la vida política, sus competencias fueron más reducidas (Valdeón, J., «Los reinos cristianos a fines de la Edad Media», en *Historia de España*, editorial Historia 16, Madrid, 1986, pp. 391 a 455, en especial, pp. 414 a 423).

27 — Un ejemplo es el al artículo 14 de la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003, *Boletín Oficial del Estado* de 18 de diciembre de 2003), que no admite la analogía para prolongar, más allá de sus términos estrictos, la delimitación del hecho imponible. En Alemania, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Federal en materia fiscal) ha rechazado en varias oportunidades el uso de dicho criterio interpretativo y de aplicación en contra del sujeto pasivo (*Bundessteuerblatt II* 1972, 455, 457; *Bundessteuerblatt II* 1976, 246, 248; *Bundessteuerblatt II* 1977, 283, 287; *Bundessteuerblatt II* 1978, 346; *Bundessteuerblatt II* 1979, 347; *Bundessteuerblatt II* 1982, 618). La doctrina belga parece unánime al censurar la interpretación de las disposiciones fiscales por analogía y alude a una sentencia de la Cour de cassation, de 13 de abril de 1978 (asunto *État belge, Ministre des Finances, c. Bodson Fr., A. et M., Pasricrste belge* 1978, 910). En este sentido se pronuncian, por ejemplo, Tiberghien A., y otros: *Manuel de droit fiscal: 2000*, editorial Larcier, 21ª edición, Bruselas 2000, pp. 68 y 69, y Dassel, M., y Minne, P.: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, editorial Bruylant, 5ª edición, Bruselas 2001, pp. 58 y 59. La situación en Francia, donde la ciencia está dividida, es menos clara (véase Marchesson P.: *L'interprétation des textes fiscaux*, editorial Economica, París 1980, pp. 197 a 234; Philip, L.: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, editorial Economica, París 1991, vol. II, pp. 971 y 972; Trotabas, L., y Cotteret, J.M.: *Droit Fiscal*, editorial Dalloz, 8ª edición, París 1996, pp. 272 y 273; Donet, F.: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, editorial L.G.D.J., París 1997, pp. 157 a 164; y Bouvier, M.: *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, editorial L.G.D.J., 5ª edición, París 2003, pp. 42 a 47), sin embargo, en alguna ocasión, la Cour de cassation ha afirmado que la interpretación por analogía no está permitida en el ámbito tributario (sentencia de 25 de octubre de 1975, Bull. III n° 309, 234).

VI. Conclusión

43. A tenor de lo anteriormente expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia que, en respuesta a las cuestiones prejudiciales del Regeringsrätten, declare:

«Los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), 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 los negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que considera autoconsumo las operaciones no gratuitas, en las que haya un precio, aun cuando sea inferior al de adquisición de los bienes entregados, al de otros similares, al de su coste o al del servicio prestado.»