

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 20 de enero de 2005 *

En el asunto C-412/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Regeringsrätten (Suecia), mediante resolución de 29 de septiembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de octubre de 2003, en el procedimiento entre

Hotel Scandic Gåsabäck AB

y

Riksskatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. K. Lenaerts (Ponente), J.N. Cunha Rodrigues, E. Juhász y M. Ilešič, Jueces;

* Lengua de procedimiento: sueco.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de octubre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. A. Kruse y la Sra. K. Wistrand, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. M. Apessos y las Sras. V. Pelekou e I. Pouli, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. A. Guimaraes-Purokoski, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. L. Ström, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de noviembre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de 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 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»).
- ² Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Hotel Scandic Gåsabäck AB (en lo sucesivo, «Scandic») y el Riksskatteverket (administración tributaria) sobre la determinación de la base imponible en relación con el suministro de comidas por dicha sociedad a los miembros de su personal.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- ³ De conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, establece que, por
5 regla general, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios
está constituida por «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega
o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del
comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas
las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

5 El artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva dispone:

«Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un
bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia
empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su
afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los
elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o
parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, no se tendrán en cuenta
las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega
de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales».

6 En caso de afectación de un bien, tal como lo define el artículo 5, apartado 6, el
artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva contiene una norma especial
con respecto a la determinación de la base imponible, del siguiente tenor literal:

«La base imponible estará constituida:

[...]

- b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.

[...]»

- 7 En relación con las prestaciones de servicios, el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva dispone:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

- a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

[...]»

- 8 Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, la base imponible está constituida «en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

Normativa nacional

- 9 De conformidad con el capítulo 2, artículo 2, apartado 2, de la *mervärdesskattelagen* (Ley sueca sobre el IVA) (SFS 1994, n° 200; en lo sucesivo, «Ley sueca»), se considera autoconsumo, en particular, el hecho de que un sujeto pasivo ceda un bien a un tercero, a título oneroso o gratuito, por un valor inferior al calculado según el capítulo 7, artículo 3, apartado 2, letra a), de la misma Ley y que tal rebaja no venga impuesta por las condiciones del mercado. El valor a que se refiere dicha disposición consiste en el valor de compra de los bienes o de bienes similares y, de no constar tal valor, en el precio de coste determinado en el momento del autoconsumo.
- 10 Con arreglo al capítulo 2, artículo 5, párrafo primero, de la Ley sueca, por «prestaciones de servicios de carácter privado» debe entenderse, en particular, el hecho de que un sujeto pasivo realice, haga realizar o de cualquier otra manera preste un servicio que satisfaga las necesidades privadas del propio sujeto pasivo o de su personal o con fines ajenos a la actividad que ejerce el sujeto pasivo, siempre que se preste tal servicio a título gratuito, o a título oneroso por un valor inferior al calculado según el capítulo 7, artículo 3, apartado 2, letra b), de la misma Ley y que tal rebaja no venga impuesta por las condiciones del mercado. De esta última disposición se desprende que dicho valor consiste en el coste del servicio en el momento «del autoconsumo».

- 11 El capítulo 7, artículo 2, párrafo primero, de la Ley sueca dispone que la base imponible en relación con el suministro de bienes y de la prestación de servicios afectados de este modo consiste en el valor calculado de conformidad con lo dispuesto en el capítulo 7, artículo 3, apartado 2, letra a) o letra b), de la misma Ley.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

- 12 Scandic desarrolla su actividad en Suecia, en los sectores de la hostelería y de la restauración. Suministra almuerzos a su personal, integrado por unas veinticinco personas, a un precio determinado en una cantina especialmente habilitada por la empresa.
- 13 Los miembros del personal pagan por sus comidas un precio que excede del coste a cargo de Scandic. No obstante, es posible que en el futuro dicho precio sea inferior al coste. Para conocer las consecuencias fiscales del suministro de comidas a su personal, Scandic pidió al Skatterättsnämnden (comisión especial competente para emitir dictámenes vinculantes en materia fiscal) que se pronunciara sobre si el suministro de comidas a los miembros de su personal constituye un suministro de alimentos (gravado al 12 %) o una prestación de servicios (gravada al 25 %) y si el hecho de que la sociedad suministre comidas a un precio inferior al coste asumido para la entrega de bienes o la prestación de servicios produce el efecto de que la tributación se rija por lo dispuesto en la Ley sueca sobre el autoconsumo o si el precio que paga el trabajador constituye dicha base imponible.
- 14 El Skatterättsnämnden estimó en un dictamen vinculante de 10 de junio de 2002 que el suministro de comidas por Scandic a los miembros de su personal debía considerarse una prestación de servicios y que estaba sujeta al IVA, con arreglo a lo dispuesto en el capítulo 2, artículo 5, párrafo primero, y en el capítulo 7, artículo 3, apartado 2, letra b), de la Ley sueca, si el precio del almuerzo era inferior a los gastos sufragados por Scandic.

- 15 Scandic interpuso un recurso contra dicho dictamen ante el Regeringsrätten (Tribunal Supremo administrativo). Considera, por una parte, que el suministro de comidas a los miembros de su personal debe considerarse una entrega de bienes y no una prestación de servicios y, por otra parte, que no pueden aplicarse las normas sobre autoconsumo dado que el personal paga una contraprestación a cambio del suministro de las comidas.
- 16 El Regeringsrätten declaró que, con arreglo a la Ley sueca, están gravadas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas con carácter privado tanto en el supuesto de que la puesta a disposición se lleve a cabo sin contraprestación como en el caso de que se realice por una contraprestación inferior al valor de compra o al precio de coste del bien o, en su caso, al coste de la prestación de servicios. En el procedimiento principal se planteó la cuestión de si los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva se oponen a dicha normativa nacional.
- 17 En estas circunstancias, el Regeringsrätten decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«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 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 del bien o de bienes 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 18 Las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia se refieren a la determinación de la base imponible respecto a una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios por un sujeto pasivo a los miembros de su personal por un precio inferior al precio de coste. Con ellas se pretende, en particular, que el órgano jurisdiccional remitente pueda apreciar la compatibilidad con lo dispuesto en la Sexta Directiva de la Ley sueca que aplica las normas contenidas en los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de ésta, en un caso en el que se da, efectivamente, una contraprestación por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, pero que esta contraprestación es inferior al precio de coste de dicho bien o de dicho servicio.
- 19 Los Gobiernos griego y sueco consideran que los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva amplían el ámbito de las operaciones sujetas al impuesto por cuanto el IVA grava incluso las transmisiones de bienes o las prestaciones de servicios que no se realizan «a título oneroso», a tenor del artículo 2

de dicha Directiva. Señalan que de estas mismas disposiciones, en relación con el artículo 11, parte A, de dicha Directiva se desprende que el objetivo de ésta es evitar que el sujeto pasivo o los miembros de su personal disfruten de prerrogativas injustificadas en relación con los consumidores ordinarios (véanse las sentencias de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, apartado 42, así como de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049, apartado 56). Consideran que, por lo tanto, la Sexta Directiva somete al impuesto no sólo las transmisiones a título gratuito, sino también las transmisiones a un precio inferior al precio de coste.

- 20 En cambio, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Gobierno danés sostienen que los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva se aplican, conforme a su letra, únicamente en el caso de operaciones realizadas a título gratuito. Señalan que, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, la base imponible consiste en la contraprestación realmente pagada por el trabajador al empresario, aunque el valor de esta contraprestación sea inferior al precio de coste de las comidas suministradas.
- 21 A este respecto, debe recordarse que, de conformidad con la regla general establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Por lo tanto, dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, a saber, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13; de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16; de 27 de marzo de 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 19; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 13, y de 29 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-404/99, Rec. p. I-2667, apartado 38). Además, dicha contrapartida debe poder expresarse en dinero (sentencias citadas, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, apartado 13; Naturally Yours Cosmetics, apartado 16, y Fillibeck, apartado 14).

- 22 Como señala acertadamente el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, la circunstancia de que una actividad económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa. En efecto, este concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12).
- 23 Los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva asimilan determinadas operaciones para las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. El objetivo de estas disposiciones consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que acepta un bien o que presta servicios para fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo, por otra (véanse las sentencias de 26 de septiembre de 1996, *Enkler*, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 35; *Fillibeck*, antes citada, apartado 25, y *Fischer y Brandenstein*, antes citada, apartado 56). Para alcanzar este objetivo, dichos artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra a), impiden que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a sus fines privados o a los de su personal dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final que compra el bien pagando el IVA (véanse las sentencias de 6 de mayo de 1992, *De Jong*, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 15; *Enkler*, antes citada, apartado 33; *Bakcsi*, antes citada, apartado 42, y *Fischer y Brandenstein*, antes citada, apartado 56). Del mismo modo, el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA.
- 24 De la resolución de remisión se desprende que en el futuro los miembros del personal de Scandic seguirán pagando una contraprestación real por las comidas

que suministre la sociedad. Dado que la operación de que se trata se realiza a título oneroso, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, en modo alguno son de aplicación los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de ésta. En efecto, dichas disposiciones sólo se refieren a las operaciones realizadas a título gratuito que se asimilan a las operaciones realizadas a título oneroso, a efectos de la aplicación del IVA.

25 Según el Gobierno sueco, se menoscabarían la finalidad y el efecto útil de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva si una operación realizada por una contraprestación simbólica no estuviera comprendida en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones. En efecto, el pago del IVA podría en gran medida evitarse si el sujeto pasivo o sus empleados pudieran obtener un bien o un servicio por una cantidad simbólica y resultar gravados sobre la base de esta contraprestación.

26 A este respecto, debe señalarse que la resolución de remisión no señala que en el futuro la cantidad que pagan los miembros del personal de Scandic por el suministro de comidas en la cantina de la sociedad vaya a convertirse en simbólica. En todo caso, el riesgo señalado por el Gobierno sueco sólo podría dar lugar a una petición, basada en el artículo 27 de dicha Directiva, en relación con la aprobación por el Estado miembro de que se tratara de medidas de inaplicación con el fin de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

27 Además, el Gobierno sueco señala que, de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, las subvenciones directamente relacionadas con el precio de las operaciones sujetas al impuesto forman parte de la base imponible. Si una empresa subvencionara las comidas que ofrece a los miembros de su personal valiéndose de una empresa de restauración externa, pagaría directamente a ésta el importe de la subvención, el cual completaría el precio pagado por el personal a la empresa de restauración. Entonces se consideraría que la subvención es una cantidad directamente relacionada con el precio y formaría parte

de la base imponible, con arreglo a dicha disposición. Pues bien, de la misma manera debería estar sujeta al impuesto una empresa que subvenciona comidas sirviéndose de sus propios servicios de restauración.

- 28 Al respecto, debe recordarse que, con arreglo a la regla general contenida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio está constituida por la contraprestación que realmente recibe el sujeto pasivo «del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».
- 29 El segmento de frase al que se refiere el Gobierno sueco alude a situaciones en las que están implicadas tres partes, a saber, la que concede la subvención, el suministrador del bien o el prestador de servicios que se beneficia de tal subvención y el comprador del bien o el que obtiene el servicio (véase la sentencia de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons*, C-184/00, Rec. p. I-9115, apartado 10). En el presente asunto sólo hay dos partes: Scandic, como suministrador de bienes o prestador de servicios, por una parte, y los miembros de su personal, por otra. Además, como se desprende claramente del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la contraprestación la realiza siempre el «comprador [...], [el] destinatario de la prestación o [...] un tercero», y, por lo tanto, nunca la efectúa el propio suministrador ni el prestador. Por lo tanto, el coste asumido por el propio sujeto pasivo por el suministro de comidas a su personal no puede estar comprendido en la base imponible en la operación de que se trata.
- 30 De lo que precede se deduce que los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que considere autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio de coste del bien entregado o del servicio prestado.

Costas

- 31 Dado que el procedimiento tiene para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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 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 considere autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio del coste del bien entregado o del servicio prestado.

Firmas.