

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 29 de julio de 2010 *

En el asunto C-40/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), mediante resolución de 16 de enero de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de enero de 2009, en el procedimiento entre

Astra Zeneca UK Ltd

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA TERCERA),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász, T. von Danwitz y D. Šváby, Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. N. Nanchev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de marzo de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Astra Zeneca UK Ltd, por el Sr. M. Conlon, QC, y el Sr. D. Southern, Barrister, designados por el Sr. G. Salmond, Solicitor;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. H. Walker, en calidad de agente, asistida por el Sr. N. Fleming, QC;

- en nombre del Gobierno griego, por los Sres. K. Georgiadis e I. Bakopoulos y la Sra. V. Karra, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de abril de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, punto 1, del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), y del artículo 17, apartado 2, 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Astra Zeneca UK Ltd (en lo sucesivo, «Astra Zeneca») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners»), relativo al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») exigido a dicha sociedad a causa de la entrega de vales de compra a sus empleados como parte de la retribución de éstos.

Marco jurídico

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. 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 4, apartados 1 y 2, de esta Directiva está redactado así:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

6 El artículo 6, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva dispone:

«Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.»

7 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la redacción resultante del artículo 28 *séptimo* de la misma, establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 8 Astra Zeneca es una sociedad que opera en el sector de la industria farmacéutica.
- 9 Esta sociedad ofrece a sus empleados, que no son sujetos pasivos del IVA, un sistema de retribución consistente en una parte anual fija, denominada «fondo Advantage» («Advantage Fund»; en lo sucesivo, «fondo»), que comprende una cantidad en metálico y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado, de modo que cada ventaja social elegida por un empleado da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado.
- 10 Entre las ventajas sociales propuestas por Astra Zeneca a sus empleados figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios.
- 11 Estos vales tienen un valor nominal de 10 GBP, pero el descuento que se aplica al fondo del empleado por cada vale es de un importe inferior (entre 9,25 GBP y 9,55 GBP).
- 12 Astra Zeneca presentó sus declaraciones de IVA partiendo de la base de que no estaba obligada a facturar el IVA repercutido al entregar los vales de compra a sus empleados, pero tampoco podía deducir el IVA soportado por ella al adquirir los vales.
- 13 Sin embargo, Astra Zeneca sostuvo posteriormente que, como el coste de la adquisición de dichos vales formaba parte de los gastos generales de la empresa, era preciso permitirle que dedujera el IVA soportado en dicha adquisición, sin exigirle que facturase el IVA repercutido en la entrega de esos vales a sus empleados, ya que tal entrega no se realizaba a título oneroso.

- 14 Por consiguiente, Astra Zeneca presentó a los Commissioners, con carácter cautelar, una solicitud de devolución del IVA soportado por ella en la adquisición de los mencionados vales de compra.

- 15 A este respecto, los Commissioners decidieron, en primer lugar, que Astra Zeneca no tenía derecho a deducir el IVA soportado por ella al comprar estos vales, dado que no los utilizaba para una operación gravada.

- 16 En segundo lugar, los Commissioners decidieron que, con carácter alternativo, Astra Zeneca tenía derecho a deducir el IVA soportado por ella al adquirir los vales de compra, pero en tal caso estaba obligada a contabilizar el IVA correspondiente a la entrega de los vales a sus empleados, dado que esos vales, o bien se entregaban a título oneroso, ya que su importe se descontaba al fondo del empleado, o bien se ponían a disposición de los empleados para fines ajenos a la actividad empresarial. En este último caso, como el valor de la prestación de servicios equivalía al coste de la entrega de los vales de compra, Astra Zeneca estaba obligada a declarar el IVA repercutido sobre dicho importe.

- 17 En consecuencia, los Commissioners denegaron la devolución del IVA solicitada por Astra Zeneca y practicaron una liquidación cautelar del IVA repercutido pendiente de pago, para el supuesto de que la entrega de vales de compra a sus empleados efectuada por Astra Zeneca se considerase realizada a título oneroso.

- 18 Astra Zeneca interpuso recurso contra estas decisiones de los Commissioners ante el órgano jurisdiccional remitente.

19 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) En las circunstancias que concurren en el presente asunto, en el supuesto de que se reconozca a un empleado, con arreglo a las condiciones de su contrato de trabajo, la posibilidad de percibir parte de su retribución en forma de un vale de compra de determinado valor nominal, ¿debe interpretarse el artículo 2, punto 1, [de la Sexta Directiva] en el sentido de que la entrega de un vale de estas características a su empleado por parte del empresario constituye una prestación de servicios a título oneroso?

- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 6, apartado 2, letra b) [de la Sexta Directiva] en el sentido de que exige que la entrega del vale a su empleado por parte del empresario con arreglo al contrato de trabajo se considere prestación de servicios, cuando dicho vale esté destinado a ser utilizado por el empleado para atender a sus necesidades privadas?

- 3) En el supuesto de que la entrega del vale no constituya ni una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, [de la Sexta Directiva] ni una prestación de servicios de las contempladas en el artículo 6, apartado 2, letra b), [de dicha Directiva] ¿debe interpretarse el artículo 17, apartado 2 [de esta Directiva] en el sentido de que permite que el empresario exija la devolución del IVA soportado por él en la adquisición y la entrega del vale a su empleado con arreglo al contrato de trabajo, cuando dicho vale esté destinado a ser utilizado por el empleado para atender a sus necesidades privadas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

- ²⁰ En su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la entrega de un vale de compra por una sociedad a sus empleados como parte de la retribución de estos constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso.
- ²¹ A este respecto procede recordar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al mencionar en su artículo 2, relativo a las operaciones sujetas al impuesto, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir, en su artículo 4, apartado 1, como «sujeto pasivo» a quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 6; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, C-260/98, Rec. p. I-6537, apartado 24, y de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España, C-154/08, apartado 87).
- ²² El concepto de actividades económicas se define en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva de tal manera que engloba todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios (véanse las sentencias antes citadas Comisión/Países Bajos, apartado 7; Comisión/Grecia, apartado 25, y Comisión/España, apartado 88).

- 23 El análisis de estas definiciones muestra con claridad la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y el carácter objetivo de dicho concepto, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines y de sus resultados (véanse las sentencias antes citadas Comisión/Países Bajos, apartado 8; Comisión/Grecia, apartado 26, y Comisión/España, apartado 89).
- 24 Habida cuenta de la amplitud del ámbito de aplicación del IVA, procede hacer constar que una sociedad como Astra Zeneca desarrolla una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, al entregar vales de compra a sus empleados a cambio de que estos renuncien a una parte de su retribución en metálico.
- 25 Los vales de compra de que se trata en el litigio principal permiten que los empleados que los reciben compren un bien o un servicio en determinados comercios, de modo que, como ha indicado el Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, estos vales les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios.
- 26 Por consiguiente, como dichos vales no transmiten de inmediato un poder de disposición sobre un bien, a efectos del IVA la entrega de los mismos constituye, no una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, sino una «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la misma Directiva, ya que, según esta última disposición, todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo 5 se considerarán prestaciones de servicios.
- 27 En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida

(véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12; de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12; Comisión/Grecia, antes citada, apartado 29, y Comisión/España, antes citada, apartado 92).

- 28 Es también jurisprudencia reiterada que la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio consiste en la contraprestación realmente recibida al efecto. Por lo tanto, dicha contraprestación es el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (véase la sentencia *Fillibeck*, antes citada, y la jurisprudencia que allí se cita).
- 29 Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por *Astra Zeneca* a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.
- 30 En efecto, los empleados de *Astra Zeneca* que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.
- 31 Por otra parte, no cabe dudar de que *Astra Zeneca* recibe realmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra, contraprestación que además se expresa en dinero, puesto que consiste en una parte de la retribución en metálico de sus empleados.

- 32 Además, como se expuso en la vista, el gravamen del IVA correspondiente a la entrega de los vales recae en el consumidor final de los bienes o servicios que pueden comprarse con esos vales, es decir, los empleados de Astra Zeneca que los reciben, puesto que en el descuento aplicado a la retribución de esos empleados a raíz de la entrega de los vales está incluido el precio de dichos vales y la totalidad del IVA que los gravó.
- 33 Por lo tanto, como expuso el Abogado General en el punto 45 de sus conclusiones, cuando un empleado quiere utilizar estos vales, le basta con entregar los vales, que incluyen el IVA, al comerciante o prestador de servicios de que se trate para recibir a cambio los bienes o servicios que haya escogido, teniendo presente que el precio de tales bienes o servicios, IVA incluido, fue abonado por dicho empleado en el momento en que optó por recibir los vales de compra de que se trata a cambio de renunciar a una parte de su retribución, y que el comerciante o el prestador de servicios no abonará a Hacienda el IVA correspondiente a dichos bienes o servicios hasta el momento en que el empleado los canjee por sus vales.
- 34 Dadas estas circunstancias, la operación controvertida en el litigio principal constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.
- 35 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la entrega de vales de compra a sus empleados por parte de una sociedad, que ha adquirido dichos vales a un precio que incluye el IVA, a cambio de que los empleados renuncien a una parte de su retribución en metálico constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

- 36 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a las cuestiones segunda y tercera.

Costas

- 37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano judicial 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 Tercera) declara:

El artículo 2, punto 1, de la 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que la entrega de vales de compra a sus empleados por parte de una sociedad, que ha adquirido dichos vales a un precio que incluye el impuesto sobre el valor añadido, a cambio de que los empleados renuncien a una parte de su retribución en metálico constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición.

Firmas