

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 29 de julio de 2010

Asunto: C-40/09

Partes: *Astra Zeneca UK Ltd Y Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,*

Síntesis:

«Sexta Directiva IVA – Artículo 2, punto 1 – Concepto de “prestaciones de servicios realizadas a título oneroso” – Vales de compra entregados por una sociedad a sus empleados como parte de la retribución de éstos»

1. Comentario

La sentencia incide de nuevo en la incidencia sobre el IVA de los vales de compra entregados por una empresa a sus empleados como parte de su retribución, y que ya fuera tratada en otras sentencias anteriores, entre otras en la sentencia de 8 de marzo de 1988, *Appel and Pear Development*.

El Tribunal soluciona las dudas planteadas con el análisis del concepto prestación de servicios realizada a título oneroso y su aplicación al supuesto consistente en la entrega de un vale de compra por una sociedad a sus empleados como parte de retribución de éstos.

En este caso, el Tribunal de Justicia considera que la entrega de vales intercambiables por productos constituye una entrega sujeta al IVA porque concurren todas las exigencias de la sujeción:

- existe contraprestación, porque los empleados renuncian a una parte de su retribución en metálico a consecuencia del uso de dichos vales.
- Existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra y la parte de la retribución en metálico a la que los trabajadores renuncian.

2. Antecedentes

La Sociedad Astra Zeneca, del sector farmacéutico ofrece a sus empleados no sujetos pasivos del IVA una retribución consistente en una parte anual denominada «fondo Advantage» 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. Entre las ventajas sociales figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios, con un valor nominal de 10 libras esterlinas, aplicándose el descuento al fondo del empleado por un importe inferior (entre 9,25 y 9,55 libras).

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.

Sin embargo, posteriormente consideró 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, por lo que solicitó la pertinente devolución del IVA soportado en dichos vales.

La administración británica denegó en primer lugar el derecho a la deducción del IVA soportado por Zeneca; y en segundo lugar consideró que podía deducir el IVA soportado con la adquisición de los vales de compra pero que, en dicho caso, estaba obligada a contabilizar el IVA correspondiente a la entrega de los vales de sus empleados, puesto que, o bien se entregaban a título oneroso, descontándose del fondo del empleado, o bien se ponían a disposición de los empleados para fines ajenos a la actividad empresarial. De ahí que se denegara la devolución y, en cambio, practicaran una liquidación cautelar del IVA repercutido pendiente de pago. Presentado recurso ante el órgano jurisdiccional competente (VAT and Duties Tribunal), éste decide plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

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?»

4. Fallo

El artículo 2, punto 1, 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.

5. Fundamentos de la sentencia

En relación con la primera pregunta, el Tribunal recuerda 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, englobando el concepto de actividades económicas todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. Dicho concepto se considera en sí mismo, con independencia de sus fines y resultados (p. 23).

Con dicho planteamiento, el Tribunal considera que la Sociedad 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 (p. 24).

La entrega de dichos vales a los empleados les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios, lo que impide su consideración como entregas de bienes, puesto que no transmiten de inmediato un poder de disposición sobre un bien. De este modo, la calificación correcta de los mismos a efectos de la Sexta Directiva del IVA es la de prestaciones de servicios, en atención a su definición de cierre de la Directiva (26).

A continuación analiza la onerosidad de la prestación, recordando que, 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 (27) y que su base imponible consiste en el valor subjetivo realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos.

A juicio del Tribunal, 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 (p. 29). Dicha relación directa se traduce en que el ejercicio de la opción a recibir los vales se traduce en la renuncia a una parte de la retribución en metálico, aplicando un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción. (p. 30). Dicho descuento se expresa en dinero y constituye una parte de la retribución en metálico de los empleados, contraprestación que recibe realmente la empresa Astra Zeneca. Además, los empleados de Astra Zeneca que reciben los cheques acaban soportando efectivamente el IVA, pues en el descuento aplicado a la retribución está incluido el precio de dichos vales y la totalidad del IVA que los gravó.

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. (p. 33).

