



UNIÓN EUROPEA

■ Selección y comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Antonio Cayón Galiardo.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Gabinete de Estudios AEDAF

Nota:

Los comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia se realizan en base al texto literal de las mismas, reproduciéndose en estas páginas sólo los aspectos que, a juicio del autor de la sección, se consideran de mayor interés.

Quien desee profundizar más en cada una de las sentencias puede encontrar los textos íntegros en la Revista Interactiva de la AEDAF (en el primer número de cada mes se reproducen las sentencias del mes anterior) o en la propia página del Tribunal en Internet.

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

■ **Asunto C-412/03**

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Suministro de comidas en la cantina de una sociedad a un precio inferior al precio de coste – Base imponible.

I. Comentario

Se trata de una petición de decisión prejudicial que 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 particular sobre 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.

En los preceptos antes citados se regulan operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se asimilan a las realizadas 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; y el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal). En ambos casos la base imponible será, bien el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen, bien el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.

En el caso de la Ley sueca, tales operaciones tienen la consideración de autoconsumos, por lo que Scandic, sociedad que desarrolla su actividad en Suecia, en los sectores de la hostelería y de la restauración, suministrando almuerzos a su personal en una cantina especialmente habilitada por la empresa a un precio que excede del coste a cargo de Scandic, al interponer determinados recursos conforme a su ordenamiento interno, logra que el Tribunal Supremo administrativo (Regeringsrätten) considerando 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, suscite dos cuestiones ante el TJCE.

«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?»

2. Sentencia:

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. I 443, 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 disposi-

ciones 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.

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 pro-

duits 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...

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.

... ○ ...