CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PAOLO MENGOZZI presentadas el 22 de abril de 2010[1]

1. A pesar de su teórica sencillez, el sistema común del IVA puede dar lugar en la práctica a situaciones complejas, como bien saben quienes deben ocuparse del mismo. El presente asunto da prueba de ello.

2. En este asunto, un tribunal fiscal del Reino Unido plantea al Tribunal de Justicia tres cuestiones sobre la correcta calificación, a efectos del IVA, de un sistema en el que un empresario ofrece a sus empleados la posibilidad de percibir una parte de su retribución no en metálico, sino en vales de compra canjeables en establecimientos minoristas.

I. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión Europea*

3. Las tres cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional remitente hacen referencia a las disposiciones de la Sexta Directiva IVA.[2] En cualquier caso, estas cuestiones pueden formularse en idénticos términos respecto de las disposiciones correlativas de la Directiva 2006/112/CE,[3] más reciente, indicadas por el propio órgano jurisdiccional remitente.

4. El artículo 2 de la Sexta Directiva[4] dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

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.

[…]»

1 — Lengua original: italiano.

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»).

3 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

4 — Correlativo al artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112.

5. El artículo 5, titulado «Entrega de bienes», es del siguiente tenor:

«1. 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, titulado «Prestaciones de servicios», [5] dispone:

«1. 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.

[…]

2. 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.

[…]»

7. El artículo 17 de la Sexta Directiva, [6] titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», establece lo siguiente:

«[…]

2. 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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;

[…]».

5 — Correlativo al artículo 26, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

6 — Correlativo al artículo 168 de la Directiva 2006/112.

B. *Derecho nacional*

8. El órgano jurisdiccional remitente no facilita información acerca del Derecho nacional, ya que las cuestiones planteadas únicamente se refieren al modo en que deben interpretarse disposiciones del Derecho de la Unión Europea. En cualquier caso, de la lectura de la resolución de remisión y de las observaciones presentadas puede deducirse lo siguiente:

9. Por lo general, en lo que respecta al tratamiento fiscal de los vales de compra con los que pueden adquirirse bienes en establecimientos minoristas (denominados «retail vouchers»), la normativa del Reino Unido establece que el comerciante minorista que emite los vales y en cuyo establecimiento pueden utilizarse éstos no está obligado a contabilizar el IVA hasta el momento en el que los vales sean efectivamente canjeados por bienes.

10. No obstante, en el caso de que, tal como sucede en el presente asunto, el comerciante minorista transmita los vales a un intermediario que los revende posteriormente a terceros, el comerciante minorista que emite los vales debe también facturar el IVA al intermediario, pero únicamente está obligado a abonarlo a Hacienda en el momento en el que se utilice el vale. En todas las transmisiones posteriores del vale (esto es, a partir de su venta por el intermediario) el IVA debe ser facturado y debidamente abonado.

11. En cualquier caso, tal como he señalado, el marco normativo específico vigente en el Reino Unido carece de relevancia para la respuesta a las cuestiones prejudiciales.

II. Hechos, litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. La parte recurrente en el litigio principal, Astra Zeneca UK Limited (en lo sucesivo, «Astra Zeneca») es una empresa que opera en el sector farmacéutico. Esta empresa ofrece a sus empleados la posibilidad de percibir una parte de su retribución no en metálico, sino en vales de compra canjeables en determinados establecimientos minoristas.

13. Los vales de compra se contabilizan en la nómina de los empleados por un importe inferior a su valor nominal. Así, por ejemplo, un vale de compra de 10 GBP podría figurar en las partidas que integran la nómina con un valor de 9,5 GBP; de este modo, el empleado puede adquirir bienes por un valor de 10 GBP aunque únicamente haya «gastado» 9,5 GBP de su retribución.

14. En la práctica, el sistema funciona del siguiente modo:

15. El comerciante minorista emite vales de compra de un determinado valor nominal (10 GBP, por ejemplo) y los vende, a un precio inferior (9 GBP, por ejemplo), a una empresa intermediaria. A su vez, esta empresa vende los vales a Astra Zeneca, que los compra a un precio en cualquier caso inferior a su valor nominal (9,5 GBP, por ejemplo). Astra Zeneca utiliza posteriormente los vales para pagar una parte de su retribución a aquellos de sus empleados que optan por acogerse a esta posibilidad. [7]

16. La cuestión que enfrenta a la empresa recurrente y a las autoridades fiscales del Reino Unido, y que el órgano jurisdiccional remitente debe resolver, se refiere al tratamiento a efectos del IVA de los vales de compra utilizados como retribución.

17. Dicho órgano jurisdiccional ha de determinar, en primer lugar, si Astra Zeneca debe facturar a sus propios empleados el IVA incluido en los vales de compra; en caso de que no sea necesaria esta facturación, es preciso dilucidar si Astra Zeneca puede deducir el IVA soportado por ella al comprar los vales al intermediario.

18. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente 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, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva IVA [actualmente artículo 2, apartado 1, letra c), de la Principal Directiva IVA], 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) [actualmente artículo 26, apartado 1, letra b)] 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, ni una prestación de servicios de las contempladas en el artículo 6, apartado 2, letra b), ¿debe interpretarse el artículo 17, apartado 2 [actualmente artículo 168] 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?».

7 — En realidad, Astra Zeneca nunca recibe físicamente los vales. Astra Zeneca se limita a indicar a la empresa intermediaria a cuáles de sus empleados debe remitir los vales, siendo la intermediaria quien se ocupa de su entrega.

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. La resolución de remisión fue recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 29 de enero de 2009. Posteriormente presentaron observaciones escritas, conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia, los Gobiernos del Reino Unido y de la República Helénica y la Comisión. También presentó observaciones escritas Astra Zeneca, parte recurrente en el litigio principal.

20. En la vista celebrada el 11 de marzo de 2010 presentaron observaciones orales Astra Zeneca, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión.

IV. Observaciones preliminares

21. En sus observaciones escritas, la Comisión expuso una serie de consideraciones cuyo alcance, tal como la propia Comisión reconoce, va más allá de la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente. En concreto, la Comisión se pronunció sobre dos puntos.

22. Por una parte, la Comisión estima que la entrega de vales de compra no debe considerarse una prestación de servicios; en cambio, el órgano jurisdiccional remitente presupone que lo es, basándose en la normativa nacional aplicable. Según la Comisión, la naturaleza de la entrega de vales se deriva, por el contrario, del objeto al que dan derecho los propios vales; así pues, según el caso, podría tratarse de una entrega de bienes o de una prestación de servicios.

23. Por otra parte, la Comisión analiza el problema del tipo impositivo del IVA que debe aplicarse a vales de compra canjeables, a elección del adquirente, por bienes o servicios sujetos al tipo normal del IVA o por bienes o servicios sujetos a un tipo del IVA diferente. En este contexto, la Comisión critica el sistema seguido en el Reino Unido, que permite aplicar a los vales un tipo impositivo razonablemente «adaptado» según las circunstancias.

24. Según la Comisión, de hecho, el sistema en cuestión no se ajusta a los principios vigentes en materia de IVA y solo podría aceptarse, en su caso, si las autoridades nacionales plantearan expresamente una solicitud de excepción. [8] A falta de tal autorización, el IVA

8 — Con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva (y al artículo 395 de la Directiva 2006/112).

debería liquidarse con exactitud, tomando en consideración el tipo impositivo aplicable a cada uno de los bienes y servicios adquiridos mediante los vales. A juicio de la Comisión, las dificultades que en la práctica presenta este principio no justifican que no se aplique en el presente caso.

25. No obstante, para resolver las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia en el presente asunto, no procede tomar en consideración las observaciones y argumentos de la Comisión.

26. En realidad, el problema del tipo impositivo aplicable a vales que pueden canjearse por bienes o servicios gravados con tipos del IVA diferentes no guarda ninguna relación con la controversia planteada: si la Comisión considera que la solución adoptada por las autoridades del Reino Unido es incompatible con el Derecho de la Unión Europea, a ella le incumbe iniciar un procedimiento por infracción contra este Estado.

27. Por el contrario, la problemática general de la naturaleza de la entrega de los vales de compra (entrega de bienes o prestación de servicios), aunque no reviste carácter esencial, guarda más relación con el objeto del presente litigio.

28. Como se ha expuesto, la Comisión opina que la naturaleza de los vales depende del tipo concreto de uso que se haga de ellos. Así, si los vales se emplean para adquirir servicios, también la entrega de los vales debe considerarse una prestación de servicios a efectos del IVA. Por el contrario, si los vales se emplean para adquirir bienes, la propia entrega de los vales debe considerarse una entrega de bienes.

29. No comparto la interpretación de la Comisión. En particular, soy de la opinión de que en ningún caso la entrega de los vales de compra puede considerarse una entrega de bienes, ni siquiera cuando los vales sean utilizados posteriormente para adquirir bienes.

30. Consideremos el supuesto, que podemos considerar típico en el marco del asunto que nos ocupa, de que el vale se utilice para adquirir un bien (un vestido o un reloj, por ejemplo). A este respecto, procede señalar que, en sí misma, la entrega del vale al empleado por parte del empresario *no atribuye un poder de disposición inmediato sobre un bien,* como exige, sin embargo, el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva para que se aprecie la existencia de una entrega de bienes. De hecho, por definición, *sólo en el momento en el que se utiliza el vale,* esto es, en el momento en que se canjea por un bien en el establecimiento del comerciante minorista, se individualiza exactamente el bien al que da derecho.

31. En consecuencia, la entrega de unos vales de compra como los analizados en el litigio principal no constituye, a efectos del IVA, una entrega de bienes, sino una mera transmisión de un derecho futuro (e indeterminado en cuanto a su objeto) sobre bienes o servicios. Por este motivo, estimo que la entrega de tales vales debe considerarse una prestación de servicios, ya que, a efectos del IVA, todas las operaciones que no sean entregas de bienes son necesariamente prestaciones de servicios. [9]

32. La jurisprudencia respalda mi postura. De este modo, el Tribunal de Justicia, si bien precisó claramente que, a efectos de la normativa en materia de IVA, puede existir entrega de bienes aunque no haya una transmisión formal de la propiedad, destacó igualmente la necesidad de que quien recibiera el bien obtuviera la posibilidad de «disponer de hecho del bien como si fuera su propietario». [10] Por el contrario, en la entrega de un vale de compra, el traspaso del vale de una persona a otra no atribuye (aún) ningún derecho sobre un bien específico.

33. Por otra parte, si se siguiera la tesis de la Comisión se llegaría a la consecuencia de que la entrega de vales utilizables para adquirir bienes o servicios únicamente podría calificarse, a efectos del IVA, *ex post,* una vez que los vales fueran canjeados por bienes o servicios. Considero evidente que esta solución, lejos de ser la mejor, podría complicar el tratamiento fiscal de la entrega de vales, lo que a su vez podría disuadir en la práctica de utilizar esta particular forma de pago de la retribución, que entraña no obstante ciertos beneficios sociales para los empleados.

34. Es preciso recordar sin embargo que, con independencia de que la entrega de los vales de compra deba calificarse de entrega de bienes o prestación de servicios, lo que importa aquí, para responder al órgano jurisdiccional remitente, es únicamente *determinar si la entrega de los vales constituye o no una operación imponible*. En efecto, como ya se ha indicado, a efectos del IVA, el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva declara sujetas al impuesto, sin diferenciarlas, tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios. Así pues, no es necesario consagrar más tiempo a las observaciones de la Comisión y podemos pasar a examinar, en cambio, las tres cuestiones prejudiciales.

9 — Artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

10 — Sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285), apartado 7; de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland, (C-185/01, Rec. p. I-1317), apartado 32, y de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping (C-435/03, Rec. p. I-7077), apartado 35.

V. Sobre la primera cuestión prejudicial

A. *Introducción*

35. Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si la entrega por parte de un empresario de vales de compra a un empleado, realizada en sustitución del pago de una parte de la retribución de éste, constituye una prestación de servicios a título oneroso.

36. Puesto que, como ya he señalado, la calificación de la entrega de los vales como entrega de bienes o como prestación de servicios carece de relevancia en el presente asunto, la cuestión puede reformularse de modo que deba entenderse que con la misma se pregunta al Tribunal de Justicia si esta entrega de vales constituye una operación a título oneroso incluida, como tal, en el ámbito de aplicación de la normativa del IVA.

37. Así, en caso de que se trate de una operación sujeta al IVA, Astra Zeneca estaría obligada, en el momento de entregar el vale a su empleado, a contabilizar el IVA repercutido, incluido en el importe del vale que se descuenta de la retribución del empleado, deduciendo posteriormente de ese IVA el que Astra Zeneca soportó, abonándolo a la empresa intermediaria a la que compró los vales.

38. Si, por el contrario, se tratara de una operación no comprendida en el ámbito de aplicación de la normativa del IVA, no debería contabilizarse el IVA repercutido. Así pues, cabría preguntarse –aunque, como veremos más adelante, éste es el interrogante planteado por la tercera cuestión– si Astra Zeneca podría recuperar el IVA soportado, calificando la compra de los vales de gasto general necesario para el desarrollo de su actividad económica.

39. Quienes han presentado observaciones en el presente asunto discrepan acerca de la respuesta que debe darse a la primera cuestión. Así, por una parte, la Comisión y el Gobierno del Reino Unido sostienen que la entrega de los vales por parte de Astra Zeneca a sus empleados constituye una operación a título oneroso, sujeta como tal al pago del IVA.

40. Por el contrario, Astra Zeneca y el Gobierno helénico proponen que se dé una respuesta negativa a la cuestión, destacando en particular el hecho de que el pago de una retribución salarial no constituye una actividad sujeta al IVA.

B. *Análisis*

41. Desde un punto de vista lógico, la situación que constituye el objeto del litigio principal puede interpretarse, a efectos de la normativa del IVA, de dos modos completamente opuestos, que se concretan en las dos interpretaciones sugeridas por las partes y que he expuesto en los anteriores puntos. Ambas interpretaciones presentan ventajas y desventajas y ninguna de ellas entra en contradicción frontal con las disposiciones de Derecho de la Unión Europea aplicables.

42. No obstante, la tesis según la cual la entrega de los vales constituye una operación excluida del ámbito de aplicación del IVA presenta, a mi juicio, algunos inconvenientes que hacen que resulte preferible adoptar el criterio de la Comisión y del Gobierno de Reino Unido.

43. En primer lugar, entiendo que la interpretación según la cual la entrega de los vales es una operación excluida del ámbito de aplicación del IVA únicamente resulta aceptable, en la práctica, si se distingue entre el caso en que el empresario descuenta en la nómina del empleado, como contravalor de la entrega de los vales, exactamente el mismo importe pagado por él para comprar los vales, y el caso en que el empresario realiza tal descuento obteniendo un beneficio. La interpretación mencionada debería limitarse únicamente al primero de estos dos casos. En efecto, si el empresario obtuviera un «beneficio», [11] entonces se generaría un valor añadido con arreglo a de la normativa del IVA, con la consiguiente obligación de pagar el impuesto, al transmitir el vale a su empleado.

44. Dicho de otro modo, siguiendo la interpretación defendida por Astra Zeneca y el Gobierno heleno, sería necesario sugerir, a efectos del IVA, un tratamiento diferenciado de los vales de compra entregados a los empleados según que el valor del vale descontado en la nómina fuera o no idéntico al importe pagado por el empresario al adquirir dicho vale. En el primer caso (el importe pagado por el empresario es idéntico al importe descontado en la nómina), la entrega de los vales no estaría comprendida en el ámbito de aplicación del IVA; en cambio, en el segundo caso (el importe satisfecho por el empresario es diferente del descontado en la nómina), la operación estaría incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva y el empresario estaría obligado a contabilizar el IVA. La situación analizada en el presente asunto encaja en el primero de estos dos casos ya que, como se señaló en la vista, Astra Zeneca descuenta en la nómina de los empleados exactamente la misma cantidad que pagó al intermediario. Sigue siendo cierto, no obstante, que una solución interpretativa aplicable tanto en el primer como en el segundo caso resulta no solo

11 — Esta situación podría producirse, por ejemplo, en el caso de que el empresario hubiera obtenido un descuento importante en los vales y decidiera aplicar sólo una parte del mismo a su empleado (que en cualquier caso obtendría los vales a un precio inferior a su valor nominal).

más simple, sino también más fácil de aplicar que una solución que obliga a distinguir entre ambas situaciones.

45. En segundo lugar, observo que, desde un punto de vista económico, el gravamen del IVA acaba recayendo, en cualquier caso, en el empleado, de conformidad, por otra parte, con el sistema del IVA, con arreglo al cual el impuesto debe recaer en el consumidor final. De hecho, tal como Astra Zeneca reconoció en la vista, *en el valor del vale descontado en la nómina del empleado está incluido el IVA correspondiente a los productos que podrán adquirirse canjeando el vale en los establecimientos minoristas*. Dicho de otro modo, el empleado paga, mediante su descuento en nómina, el precio de los bienes o servicios que recibirá del comerciante minorista, y dicho precio incluye el IVA. Se trata del último pago en la cadena del IVA, y el IVA soportado por el empleado comprende, evidentemente, tanto el impuesto que gravó la primera transmisión del vale producida entre el comerciante minorista y el intermediario, [12] como el impuesto que ha ido acumulándose en fases posteriores, en particular el correspondiente al beneficio obtenido por el intermediario. Cuando se dirija al comerciante minorista para canjear el vale, el empleado/consumidor deberá simplemente entregar este vale, que incluye el IVA, recibiendo a cambio los bienes o servicios deseados.

46. Interesa igualmente aclarar a este respecto que, pese a la complejidad de la cadena del IVA en el presente asunto, que dio lugar a un debate en la vista, en cualquier caso el pago del impuesto sigue siendo único. El IVA que grava los bienes o servicios adquiridos al comerciante minorista está incluido en el vale y, en el momento en el que recibe el vale como pago de los bienes o servicios, este comerciante «cierra el círculo» abonando a la administración tributaria, previa deducción en su caso del impuesto por él soportado, el IVA devengado al transmitir el vale al intermediario.

47. De las observaciones del punto 45 se derivan dos consecuencias.

48. Por una parte, el hecho de que, en la práctica, se haga pagar al empleado el IVA incluido en los vales hace preferible, de entre las dos posibles interpretaciones antes expuestas, la que obliga a facturar este IVA. De este modo se evita que «se desvanezca» este impuesto, que en cualquier caso es soportado por el empleado, transformándose en una especie de IVA oculto.

49. Por otra parte, resulta evidente que del hecho de que Astra Zeneca esté obligada a

12 — Esta parte del IVA, como se ha visto en los puntos 9 y 10, con arreglo al sistema vigente en el Reino Unido, no será abonada a la administración tributaria por el comerciante minorista hasta el momento en el que el vale sea utilizado para adquirir bienes o servicios. No obstante, esta particularidad del sistema, como observó la Comisión en la vista, sólo afecta al *momento* de pago del impuesto, pero no a los demás aspectos del mismo.

contabilizar el IVA correspondiente a la entrega de los vales a los empleados no se deriva, por sí mismo, ningún perjuicio económico particular para dicha empresa, ya que, en última instancia, el impuesto recae, según los principios generales en esta materia, en el consumidor final de los productos, esto es, en el empleado. [13]

50. Así pues, considero que el abono de una parte de la retribución mediante vales de compra debe considerarse una operación sujeta al IVA.

51. A este respecto, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que los empleados de Astra Zeneca pueden optar por no cobrar ninguna parte de su retribución en forma de vales de compra y percibir en cambio la totalidad de su salario en metálico, siguiendo un modelo más tradicional. Así pues, la entrega de vales a los empleados puede ser considerada como una operación desarrollada a cambio del pago de una determinada cantidad de dinero por parte de los empleados (la parte de la retribución que percibirían en dinero si no se les entregaran los vales).

52. Así pues, se cumplen en el presente asunto todas las condiciones establecidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para apreciar la existencia de una prestación a título oneroso; esto es, existe una compensación, expresada en dinero, [14] que constituye la totalidad de la cantidad realmente recibida para obtener el bien o servicio. [15] Igualmente, cabe sin duda apreciar, si se acepta la idea –que yo comparto– de que la entrega de los vales a los empleados constituye una prestación de servicios, la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. [16]

53. Procede señalar, igualmente, que el Tribunal de Justicia ha admitido, si bien de modo implícito, la posibilidad de que una parte de la retribución de un empleado pueda considerarse una compensación abonada (por el empleado) por una operación a título oneroso (que el empresario realiza a favor del empleado). [17]

13 — En el supuesto de que Astra Zeneca descuente en la nómina el importe exacto que pagó por los vales, la contabilización del IVA por parte de esta empresa se limitará a consignar la coincidencia exacta entre el IVA soportado y repercutido, no debiendo ingresar ninguna cantidad a favor de la administración tributaria. En el supuesto de que el importe descontado en la nómina sea superior al efectivamente pagado al intermediario, el IVA que Astra Zeneca deberá abonar, por lo demás trasladando en cualquier caso la carga de este impuesto al empleado, se calculará únicamente a partir de la diferencia entre estos dos importes.

14 — 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, y de 24 de octubre de 1996, Argos Distributors (C-288/94, Rec. p. I-5311), apartado 17.

15 — Véanse, además de las sentencias citadas en la nota anterior, las sentencias de 27 de marzo de 1990, Boots Company (C-126/88, Rec. p. I-1235), apartado 19, y de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), apartado 8.

16 — Sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443), apartado 12, y de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 12.

17 — Véase la sentencia Fillibeck, citada en la nota 16, apartado 16. En aquel asunto, el Tribunal de Justicia consideró que no existía una compensación abonada por los empleados al empresario a cambio de la realización, por parte de éste, de una prestación de transporte a favor de los empleados, ya que el salario era el mismo con independencia de que los trabajadores utilizaran o no el servicio de transporte. De ello puede deducirse, *a sensu contrario*, que, en general, una parte de la retribución puede ser considerada una contraprestación de una operación sujeta al IVA siempre que, como sucede en el presente asunto, pueda individualizarse claramente la parte de la retribución que constituye tal compensación.

54. Por último, debo señalar que, para adoptar la tesis de Astra Zeneca en el sentido de que el pago a los empleados mediante vales de compra es una forma de retribución no sujeta al IVA, en la práctica es necesario equiparar los vales al dinero y considerarlos una mera «alternativa» al dinero en metálico. Sin embargo, considero que esta equiparación carece de fundamento. En efecto, por una parte, a diferencia del dinero, los vales de compra no pueden utilizarse en cualquier lugar, sino únicamente en los establecimientos de los comerciantes minoristas que los emitieron. Por otra parte, no debe olvidarse que, en general, los vales se entregan precisamente *a cambio* de una cierta cantidad de dinero y, como sucede en este caso cuando el comerciante minorista los trasmite a Astra Zeneca a través de un intermediario, pueden generar un valor añadido y, en consecuencia, unos ingresos fiscales por IVA; no ocurre así, en cambio, en el caso del dinero en metálico.

55. En consecuencia, considero que, por las razones expuestas, es preferible considerar que el pago de una parte de la retribución mediante vales de compra constituye una operación a título oneroso, respecto de la cual el empresario está obligado a contabilizar el IVA.

56. Por lo tanto, sugiero al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión declarando que el pago de un salario o de una parte del mismo mediante vales de compra, en las condiciones que concurren en el litigio principal, constituye una operación sujeta al IVA con arreglo a la Sexta Directiva.

VI. Sobre la segunda cuestión prejudicial

57. Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si, en caso de respuesta negativa a la primera cuestión, el pago de una parte de la retribución mediante vales de compra puede considerarse una actividad que encaja en el supuesto previsto por el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva. Esta disposición, como es sabido, asimila ciertas actividades realizadas sin obtener una compensación, entre las que se encuentran, en particular, las «prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para [las] necesidades [...] de su personal», a las prestaciones de servicios a título oneroso, y como tales sujetas al pago del IVA.

58. Como propongo que se dé a la primera cuestión una respuesta afirmativa, no resulta necesario responder a la segunda. Así pues, las siguientes consideraciones se exponen a título subsidiario, para el caso de que el Tribunal de Justicia no adoptase la solución que propongo para la primera cuestión.

59. Existe una razón evidente por la que el legislador de la Directiva sujetó al pago del IVA determinadas actividades desarrolladas sin obtener una compensación y en beneficio del sujeto que las realiza o de sus empleados. Se trata de impedir que el sujeto pasivo, que por lo general puede deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes o servicios destinados a su empresa, eluda el pago del IVA cuando disponga de bienes del patrimonio de la empresa, o preste servicios, con fines privados. Se evita de este modo que este sujeto pasivo disfrute de ventajas indebidas comparado con el consumidor ordinario, que adquiere el bien o el servicio pagando el IVA. [18]

60. También en relación con la segunda cuestión, la Comisión y el Gobierno del Reino Unido fueron los únicos que sugirieron, si bien a título subsidiario y con ciertas reticencias, que era posible dar una respuesta afirmativa. Su razonamiento puede exponerse del siguiente modo: si se da una respuesta negativa a la primera cuestión, entonces procede considerar que la entrega de los vales de compra por parte de empresario al empleado se ha efectuado a título gratuito. En consecuencia, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

61. No obstante, considero que, aun en el caso de que debiera darse una respuesta negativa a la primera cuestión, no resultaría automáticamente de aplicación el artículo 6, apartado 2.

62. En efecto, es preciso señalar que la disposición citada resulta aplicable cuando concurren dos requisitos separados: en primer lugar, la finalidad privada, o en cualquier caso ajena al objeto de la empresa, para la que se utiliza el servicio –o el bien, si queremos tomar también en cuenta el supuesto definido en el artículo 6, apartado 2, letra a)– y, en segundo lugar, el carácter gratuito de la operación.

63. Ante todo, en lo que respecta a este segundo requisito, incluso una eventual respuesta negativa a la primera cuestión no implicaría que se cumpliera. El hecho de que se estime, en su caso, que la entrega de los vales no constituye una operación imponible a efectos del IVA no significa necesariamente que se haya realizado a título gratuito. En particular, como ya he expuesto, aunque yo no me incline por tal solución, cabe considerar que la entrega de los vales es meramente una forma de pago del salario y, como tal, no incluida en el ámbito de aplicación de la normativa del IVA. Esta solución no implicaría, no obstante, la naturaleza gratuita de la operación.

64. En particular, me parece absolutamente evidente que, con independencia de la calificación jurídica que se quiera dar a la entrega

18 — Véanse las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517), apartado 33; de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049), apartado 56, y de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca (C-371/07, Rec. p. I-9549), apartado 46.

de los vales, éstos no se «regalan» a los empleados, sino que son la contrapartida, claramente definida, de una prestación laboral de estos últimos.

65. En consecuencia, aunque el destino último de los vales no guarde relación con una actividad de la empresa, puesto que su finalidad consiste evidentemente en satisfacer necesidades privadas de los empleados, [19] sigue sin cumplirse, en cualquier caso, el requisito de la gratuidad de la operación. [20]

66. En consecuencia, propongo que se responda a la segunda cuestión prejudicial, en caso de que sea necesario, declarando que el pago de un salario o de parte del mismo mediante vales de compra no constituye una actividad realizada a título gratuito asimilada, con arreglo al artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, a una prestación de servicios a título oneroso.

19 — En efecto, no existe ninguna relación entre las adquisiciones que los empleados pueden realizar con los vales y el desarrollo de la actividad empresarial del empleador. En esta materia, además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia tiende a interpretar restrictivamente los ámbitos en los que existe un vínculo con la actividad de la empresa. Véanse, por ejemplo, las sentencias Fillibeck, citada en la nota 16 (apartados 26 y 29), y Danfoss y AstraZeneca, citada en la nota 18 (apartados 57 y 58).

20 — Merece también un breve comentario el hecho de que, como ha precisado la jurisprudencia, debe tratarse de una gratuidad efectiva: la presencia eventual de una contrapartida reducida o inferior al precio de coste no puede equipararse a la gratuidad. Véase la sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec. p. I-743), apartados 22 a 24.

VII. Sobre la tercera cuestión prejudicial

67. El órgano jurisdiccional remitente plantea la tercera cuestión como una cuestión a título subsidiario respecto de las dos anteriores. Mediante esta tercera cuestión se solicita al Tribunal de Justicia que dilucide, en caso de respuesta negativa a las dos primeras cuestiones, si Astra Zeneca puede deducir el IVA soportado, considerando que la compra de los vales al intermediario por parte de Astra Zeneca constituye un gasto general de la empresa.

68. También en este caso, habida cuenta de la respuesta que propongo para la primera cuestión, formulo las siguientes observaciones a título subsidiario, para el caso de que el Tribunal de Justicia opte por dar a la primera cuestión una solución diferente de la mía.

69. Según Astra Zeneca, como se ha expuesto anteriormente, la respuesta a las dos primeras cuestiones ha de ser negativa y la normativa del IVA no es aplicable al pago de una parte de la retribución en vales de compra. No obstante, esta empresa considera que la adquisición de los vales es un gasto general relacionado con el funcionamiento de la empresa. En consecuencia, a su juicio, el IVA soportado puede ser tomado en consideración, y deducido, en el cálculo final del IVA que procede abonar a la administración tributaria del Reino Unido.

70. Resultan evidentes las ventajas que para Astra Zeneca tiene este enfoque. Así, mientras que la eventual obligación de facturar el IVA en el momento de la entrega de los vales a los empleados supondría una compensación total entre el IVA soportado y el repercutido, [21] considerar la entrega de los vales a los empleados como una operación exenta e imputar el IVA soportado a los gastos generales permitiría que esta sociedad obtuviera una ventaja fiscal.

71. No obstante, no creo que pueda aceptarse la tesis de Astra Zeneca, ni siquiera en el supuesto de que hubiera de considerarse que el pago de una parte de la retribución en vales de compra es una operación no incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

72. Procede recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción del IVA soportado forma parte del mecanismo de este impuesto y, en principio, no puede limitarse. [22] El mecanismo de las deducciones tiene por objeto garantizar la neutralidad del impuesto respecto de todas las actividades económicas, liberando al empresario del peso del IVA debido o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. [23]

73. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha admitido la posibilidad de deducir el IVA soportado por el empresario en la adquisición de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de actividades exentas del IVA o excluidas del ámbito de aplicación de este impuesto. Esto es posible siempre que: i) el empresario realice actividades económicas sujetas al IVA; ii) los costes asumidos para realizar las operaciones exentas sean elementos integrantes del precio final de los productos, y iii) exista una relación directa e inmediata entre las operaciones respecto de las cuales se ha pagado el IVA y la actividad económica del sujeto pasivo. [24]

74. No obstante, esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia parte de la premisa de que, en la práctica, no permitir la deducción del IVA soportado supondría violar la neutralidad del IVA y exigir el pago de una parte del impuesto al empresario, en vez de al consumidor final. [25]

21 — Salvo en el supuesto, antes comentado, de que el importe pagado al intermediario no coincidiera con el importe descontado en la nómina del empleado. Véase a este respecto la nota 13.

22 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 18, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 43.

23 — Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19, y de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), apartado 24 y jurisprudencia allí citada.

24 — Sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357), apartados 36 y 37. Véase, igualmente, la sentencia de 29 de octubre de 2009, AB SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413), apartados 56 a 68, y las conclusiones que presenté el 12 de febrero de 2009 en el mismo asunto, en particular los puntos 59 a 62.

25 — Véase la sentencia AB SKF, citada en nota 24 (apartados 66 y 67 y jurisprudencia allí citada).

75. En el caso que nos ocupa, sin embargo, no nos encontramos en una situación de este tipo.

76. Como he señalado anteriormente, [26] Astra Zeneca descuenta en la nómina del empleado el precio que esta empresa ha pagado por el vale, *IVA incluido*. En última instancia, el empleado paga, con su propio trabajo, el IVA sobre los bienes que adquirirá con el vale. Este impuesto no corre a cargo de Astra Zeneca. Por lo tanto, no hay ninguna razón para reconocerle el derecho a descontar un IVA que, a fin de cuentas, no debe soportar.

77. En efecto, en vez de constituir un elemento cuyo coste de adquisición forma parte de los gastos generales de la empresa, el vale es transmitido directamente, con el IVA incluido en él, por el empresario al empleado, que «paga» su contravalor con la correspondiente reducción de la parte en metálico de su retribución. En los casos en los que el Tribunal de Justicia admitió el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios utilizados para la realización de operaciones exentas, este IVA se aplicaba, por el contrario, a actividades (generalmente de asesoría) en las que, sin duda, el impuesto era soportado finalmente por la empresa. [27]

78. Por último, no se debe olvidar tampoco que el derecho a deducir el IVA aplicado a bienes o servicios utilizados para operaciones exentas tiene carácter excepcional. [28]

79. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión, en caso de ser necesario, declarando que el empresario que paga una parte de la retribución de sus empleados con vales de compra, en las condiciones que concurren en el litigio principal, no puede deducir el IVA soportado al adquirir tales vales imputando la compra de éstos a los gastos generales de la empresa.

26 — Véase el punto 45.

27 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Abbey National (citada en la nota 23); Kretztechnik (citada en la nota 24) y AB SKF (citada en la nota 24).

28 — Sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 23.

VIII. Conclusiones

80. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales formuladas por el VAT and Duties Tribunal, Manchester, declarando que el pago de un salario o de una parte del mismo mediante vales de compra, en las condiciones que concurren en el litigio principal, constituye una operación sujeta al IVA con arreglo a 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, así como con arreglo a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.