

Asunto C-371/07

Danfoss A/S y AstraZeneca A/S

contra

Skatteministeriet

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Vestre Landsret)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 6, apartado 2 — Prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para fines ajenos a su empresa — Derecho a deducción del IVA — Artículo 17, apartado 6, párrafo segundo — Facultad de los Estados miembros de mantener las exclusiones del derecho a deducción previstas por su legislación en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 6, párr. 2)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Operaciones imponibles*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 6, ap. 2)

1. El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique, con posterioridad a la entrada en vigor de esta Directiva, una exclusión del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado que grava los gastos correspondientes a las comidas ofrecidas a título gratuito por los comedores de empresa a las relaciones comerciales y al personal con motivo de reuniones de trabajo, dado que, en el momento de dicha entrada en vigor, esta exclusión no era efectivamente aplicable a dichos gastos, por motivo de una práctica administrativa que gravaba las prestaciones realizadas por dichos comedores por el importe de su precio de coste calculado sobre la base de los costes de producción, es decir, el precio de las materias primas y los costes salariales correspondientes a la preparación y venta de dichos alimentos y bebidas, así como a la administración de los comedores, como contrapartida del derecho a deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido soportado.

(véase el apartado 44 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 6, apartado 2, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que asimila, a fines de la imposición del impuesto sobre el valor añadido, determinadas operaciones, por las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real, a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, debe interpretarse en

el sentido de que, por un lado, no tiene por objeto el suministro a título gratuito de comidas en los comedores de empresa a las relaciones comerciales con ocasión de reuniones celebradas en los locales de la empresa, cuando de datos objetivos se desprende —lo cual corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente— que dichas comidas se suministran con fines estrictamente profesionales. Por otro lado, esta disposición tiene por objeto, en principio, el suministro a título gratuito de comidas, por parte de una empresa, a su personal en sus locales, salvo que —lo cual también corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente— las exigencias de la empresa, como garantizar la continuidad y el buen desarrollo de las reuniones de trabajo, impongan que el empresario suministre las comidas. A este respecto, si bien el suministro de comidas a los empleados tiene por objeto, en principio, satisfacer una necesidad privada y es una elección personal de éstos en la que el empresario no interviene, en cambio, en determinadas circunstancias particulares, el suministro de comidas a los trabajadores por parte del empresario no tiene por objeto la satisfacción de sus necesidades privadas y se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa. La ventaja personal que obtienen los empleados es únicamente subsidiaria en relación con las necesidades de la empresa.

(véanse los apartados 57, 62 y 65 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 11 de diciembre de 2008 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 6, apartado 2 – Prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para fines ajenos a su empresa – Derecho a deducción del IVA – Artículo 17, apartado 6, párrafo segundo – Facultad de los Estados miembros de mantener las exclusiones del derecho a deducción previstas por su legislación en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva»

En el asunto C-371/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Vestre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 1 de agosto de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de agosto de 2007, en el procedimiento entre

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. T. von Danwitz, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis y J. Malenovský, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de junio de 2008; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Danfoss A/S, por los Sres. H. Hansen y T. Kristjánsson, advokater;
- en nombre de AstraZeneca A/S, por los Sres. M. Vesthardt y M. Bruus, advokater;
- en nombre del Gobierno danés, por la Sra. B. Weis Fogh, en calidad de agente, asistida por el Sr. K. Lundgaard Hansen, advokat;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y S. Schönberg y por la Sra. S. Maaløe, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de octubre de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 6, apartado 2, y 17, apartado 6, párrafo segundo, 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 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre las sociedades Danfoss A/S (en lo sucesivo, «Danfoss») y AstraZeneca A/S (en lo sucesivo, «AstraZeneca») y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés), respecto del tratamiento dado, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), al suministro de comidas a título gratuito por los comedores de empresa a las relaciones comerciales o al personal que asiste a reuniones.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 6, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva establece:

«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.»

4 El artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva dispone:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

5 Hasta la fecha, aún no se han adoptado las normas comunitarias a que se refiere el artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, al no haberse llegado a un acuerdo en el seno del Consejo sobre los gastos para los cuales puede concebirse una exclusión del derecho a deducir el IVA.

6 En virtud del artículo 1 de la Directiva 78/583/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1978, Novena Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 194, p. 16; EE 09/01 p. 102), algunos Estados miembros, entre lo cuales figura el Reino de Dinamarca, fueron autorizados para aplicar la Sexta Directiva, a más tardar, el 1 de enero de 1979.

Normativa nacional

7 Con arreglo a la Ley danesa nº 102, de 31 de marzo de 1967, primera Ley sobre el IVA (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en principio las prestaciones de servicios no estaban sujetas al IVA, salvo que estuviera expresamente previsto en la Ley. En virtud de dicha Ley, las prestaciones de servicios realizadas con motivo de la explotación de comedores de empresa no estaban sometidas a este impuesto y, en consecuencia, no se beneficiaban de un derecho a deducción del IVA que grava las adquisiciones correspondientes.

8 El artículo 16, apartado 3, de la Ley del IVA establecía lo siguiente:

«El impuesto soportado no incluirá el impuesto sobre las adquisiciones y operaciones asimiladas relativas a:

a) alimentos destinados al empresario o a su personal;

[...]

e) representación y obsequios.»

9 La Ley nº 204, de 10 de mayo de 1978, que entró en vigor el 1 de octubre de 1978, modificó la Ley del IVA para adaptarla a la Sexta Directiva. De este modo, con arreglo a ésta, en principio las prestaciones de servicios están sujetas al IVA. Por ello, la venta de alimentos y bebidas en los comedores de empresa pasó a estar gravada. No obstante, las disposiciones anteriores relativas a la exclusión del derecho a deducción por los gastos de alimentación y de representación que figuran en el artículo 16, apartado 3, de la Ley del IVA no fueron modificadas.

10 En noviembre de 1978, la Momsnævnen (comisión administrativa de apelación competente en materia de IVA) dictó una decisión según la cual la base imponible del IVA que gravaba el suministro de alimentos y bebidas en los comedores de empresa debía ser, en todo caso, al menos igual al precio de coste calculado sobre la base de los costes de producción, es decir, el precio de las materias primas y los costes salariales correspondientes a la preparación y venta de dichos alimentos y bebidas, así como a la administración de los comedores (en lo sucesivo, «precio de coste»). Esta práctica administrativa autorizaba la deducción íntegra del IVA soportado sobre el suministro de comidas. La decisión de la Momsnævnen se recogió en una Circular de la Administración de 31 de octubre de 1983, relativa específicamente a los comedores (Circular denominada «IVA?comedores»).

11 La Ley nº 375, de 18 de mayo de 1994, refundió la Ley del IVA. La exclusión del derecho a deducción, prevista en el artículo 16, apartado 3, de esta última Ley, se mantuvo en lo fundamental en el artículo 42, apartado 1, números 1 y 5, de la mencionada Ley.

12 Dicha Ley nº 375 introdujo también en la Ley del IVA disposiciones sobre el gravamen de los autoconsumos, al objeto de que los autoconsumos de servicios con fines ajenos a la empresa fueran asimilados a las operaciones efectuadas a título oneroso. Estas disposiciones, que figuran en el artículo 5, apartados 2 y 3, de la Ley del IVA, son del siguiente tenor:

«2. Los autoconsumos de bienes y servicios, cuando se destinen a los fines contemplados en el artículo 42, apartados 1 y 2, se asimilarán a operaciones a título oneroso, siempre que exista un derecho a deducción total o parcial del IVA en caso de adquisición o de producción de los bienes o servicios de que se trate.

3. Los autoconsumos de servicios para las necesidades privadas del empresario o de su personal o para fines distintos que los del negocio se asimilarán a prestaciones a título oneroso.»

13 Sin embargo, en virtud de la práctica administrativa evocada en el apartado 10 de la presente sentencia, no se podían aplicar las reglas en materia de autoconsumos al suministro gratuito de comidas por los comedores de empresa a las relaciones comerciales y al personal que asistía a reuniones de trabajo. En efecto, como tal suministro se consideraba realizado a cambio de una contrapartida (ficticia) correspondiente al precio de coste, los bienes o las prestaciones de servicios no se podían considerar «autoconsumidos», porque sólo existe autoconsumo si no hay contrapartida por los bienes o las prestaciones de servicios.

14 Mediante tres autos dictados en 1999, el Landsskatteret (tribunal fiscal) declaró nula esta práctica administrativa. Estimó que las reglas generales de la Ley del IVA en materia de cálculo del impuesto sobre las ventas, so pena de infringir la Sexta Directiva, debían aplicarse igualmente a los comedores gestionados por las empresas, de manera que el IVA sobre las ventas debía recaer sobre la contrapartida efectivamente percibida, y no sobre el precio de coste.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

15 Danfoss es una sociedad anónima danesa con domicilio en Dinamarca y que posee

establecimientos en varios Estados. Esta sociedad produce y comercializa productos de automatización industrial utilizados para el control de sistemas de calefacción y refrigeración. En sus comedores se vende comida y bebida al personal y también se sirven comidas a título gratuito a las relaciones comerciales con motivo de reuniones de negocios en los locales de la empresa, por una parte, y a los miembros del personal que participan en reuniones de trabajo celebradas en los locales de la empresa, por otra.

16 AstraZeneca es una empresa farmacéutica que, en el marco de sus actividades de venta y marketing, invita a médicos y otros profesionales de la salud a reuniones para informarles sobre afecciones y sobre la implantación y utilización de sus medicamentos. Según la hora de comienzo y la duración de las reuniones, que puede variar desde unas horas hasta días enteros, a los participantes se les sirven gratuitamente comidas en el comedor de la empresa, en el que, por otro lado, se vende comida y bebida al personal.

17 Los litigios principales tienen su origen en los recursos interpuestos por ambas sociedades contra el Skatteministeriet ante el Vestre Landsret en relación con el trato que, respecto del IVA, se depara al suministro gratuito de comidas, por sus comedores, a las relaciones comerciales y al personal que asiste a reuniones de trabajo. Dichos recursos se refieren, en el caso de AstraZeneca, al período comprendido entre el 1 de octubre de 1994 y el 31 de diciembre de 1999 y, en el de Danfoss, al período comprendido entre el 1 de octubre de 1996 y el 30 de septiembre de 2001.

18 La práctica administrativa aplicable desde 1978 a estas sociedades tenía como consecuencia que el IVA se calculaba sobre el precio de coste del suministro de dichas comidas. Se consideraba que todas las adquisiciones destinadas a los comedores eran utilizadas para las necesidades de sus propias operaciones, gravadas, de modo que el IVA que gravaba dichas compras era íntegramente deducible del IVA devengado por los comedores.

19 Dado que el Landsskatteret anuló esta práctica administrativa en 1999, y que, como se ha dicho en el apartado 14 de la presente sentencia, consideró que el IVA debía recaer sobre la contrapartida efectivamente percibida, y no sobre el precio de coste, las sociedades solicitaron el reembolso del IVA que había sido establecido sobre el precio de coste de las comidas servidas gratuitamente a las relaciones comerciales y a los miembros del personal que asisten a reuniones de trabajo, por un importe de 5.920.848,19 DKK, en el caso de Danfoss, y de 825.275 DKK, en el caso de AstraZeneca.

20 El Skatteministeriet desestimó las solicitudes de reembolso, por considerar que el suministro de comidas a las relaciones comerciales era un supuesto de «representación», recogido en la exclusión del derecho a deducción prevista en el artículo 42, apartado 1, punto 5, de la Ley del IVA, y que el suministro de comidas al personal con motivo de reuniones de trabajo estaba encuadrado en la «alimentación», prevista en la exclusión establecida en el artículo 42, apartado 1, punto 1, de dicha Ley.

21 No obstante, dado que, conforme a la práctica administrativa mencionada más arriba, Danfoss y AstraZeneca habían deducido íntegramente el IVA que gravaba las adquisiciones para sus comedores, el Skatteministeriet consideró que, con arreglo al artículo 5, apartado 2, de la Ley del IVA, se debía aplicar el IVA sobre dichas comidas, en tanto que autoconsumos. Dado que, según dicho Ministerio, este gravamen sobre los autoconsumos debía calcularse sobre el precio de coste, al igual que el IVA en méritos de la práctica administrativa anulada, consideró que no procedía reembolsar las cuotas de IVA en cuestión.

22 Dichas sociedades negaron la existencia de una base jurídica para aplicar el IVA a los llamados autoconsumos, así como la legalidad de la limitación del derecho a deducción prevista

por la Ley del IVA.

23 En estas circunstancias, el Vestre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva IVA en el sentido de que la denegación por un Estado miembro del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido, que grava las adquisiciones utilizadas para el suministro de comidas a relaciones comerciales y a miembros del personal en el comedor de la empresa con motivo de reuniones, está supeditada al requisito de que antes de la entrada en vigor de la Directiva existiera, en virtud de la legislación nacional, una base jurídica para la denegación de la deducción y que en la práctica las autoridades fiscales ejercieran esta base jurídica de tal forma que se denegaba el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que gravaba las citadas entregas y prestaciones?

2) ¿Tienen alguna incidencia en la respuesta a la primera cuestión las siguientes circunstancias: [a)] que, antes de la adaptación a la Sexta Directiva IVA en 1978, los comedores gestionados por sociedades no estaban sujetos al IVA conforme a las reglas nacionales sobre el IVA vigentes en el Estado miembro de que se trata; [b)] que las reglas nacionales de exclusión de la deducción no se modificaron cuando se llevó a cabo la adaptación a la Sexta Directiva IVA, y [c)] que, como resultado exclusivamente del hecho de que los comedores gestionados por sociedades pasaron a estar sujetos al IVA al realizarse la adaptación a la Sexta Directiva IVA, la regla de exclusión de la deducción podía adquirir relevancia para esa clase de actividades?

3) ¿Se “mantiene”, en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva IVA, una exclusión del derecho a deducción, si a partir de la adaptación a la Sexta Directiva IVA en 1978 y hasta 1999, como resultado de una práctica administrativa como la descrita en el litigio principal, existía un derecho a deducción del IVA soportado por los gastos en cuestión?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 6, apartado 2, letras a) y b), de la Sexta Directiva IVA en el sentido de que la disposición abarca el suministro, por la sociedad, en su propio comedor de comidas a título gratuito a relaciones comerciales con motivo de reuniones en los locales de la empresa?

5) ¿Debe interpretarse el artículo 6, apartado 2, letras a) y b), de la Sexta Directiva IVA en el sentido de que la disposición abarca el suministro, por la sociedad, en su propio comedor de comidas a título gratuito a miembros de su personal con motivo de reuniones en los locales de la empresa?»

Sobre las cuestiones primera a tercera

24 Mediante sus tres primeras cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la cláusula de «standstill» que figura en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva permite a una administración fiscal oponer a un sujeto pasivo una exclusión del derecho a deducción del IVA soportado, en el caso de autos una prohibición de deducir el impuesto soportado que grava los gastos de alimentación del personal de la empresa y los gastos de representación, mientras que esta exclusión, aunque estaba prevista en el Derecho nacional antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, en la práctica no era aplicable a las prestaciones realizadas por los comedores, debido a que dichas prestaciones no estuvieron sometidas al IVA hasta el 1 de octubre de 1978, y, luego, debido a una práctica administrativa, a partir del mes de noviembre de dicho año, por la que se gravan dichas prestaciones por el importe de su precio de coste en contrapartida de un derecho a deducción

íntegra del IVA soportado.

25 En primer lugar, procede recordar que la Sexta Directiva entró en vigor en Dinamarca el 1 de enero de 1979 [véanse, en este sentido, sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartados 5 y 9, y de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-40/00, Rec. p. I-4539, apartados 5 y 9; véase también el artículo 1 de la Directiva 78/583 y, en último lugar, el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1)].

26 Procede recordar también que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA y que resulta, en particular, del artículo 2 de la Sexta Directiva, el IVA se aplica en cada operación de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores. Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. Toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42 y la jurisprudencia citada). Además, las disposiciones que establecen excepciones al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de este impuesto, se han de interpretar estrictamente (sentencia Metropol y Stadler, antes citada, apartado 59).

27 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados en concepto de IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas (sentencia Metropol y Stadler, antes citada, apartado 43).

28 No obstante, este principio está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en el párrafo segundo de dicho apartado. En efecto, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción, existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo (véanse las sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 19, y Metropol y Stadler, antes citada, apartado 44).

29 Sin embargo, como se ha indicado en el apartado 5 de la presente sentencia, dado que el Consejo no adoptó ninguna de las propuestas que le presentó la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador comunitario establezca un régimen comunitario que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA. Por lo tanto, el Derecho comunitario no tiene en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción del IVA (sentencia de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 23 y jurisprudencia citada).

30 Como el Tribunal de Justicia ha recordado en el apartado 48 de la sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de «standstill» que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

31 El Tribunal de Justicia ha precisado a este respecto que el objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA (sentencia *Metropol y Stadler*, antes citada, apartado 48).

32 En este contexto, cuando, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y no infringe su artículo 17, apartado 2 (sentencias, antes citadas, de 14 de junio de 2001, *Comisión/Francia*, C-345/99, apartado 22, y *Metropol y Stadler*, apartado 45).

33 Por el contrario, una normativa nacional no constituye una excepción permitida por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva e infringe el artículo 17, apartado 2, de ésta, si tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva (sentencias, antes citadas, de 14 de junio de 2001, *Comisión/Francia*, C-40/00, apartado 17, y *Metropol y Stadler*, apartado 46).

34 Lo mismo cabe afirmar de cualquier modificación posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva que amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables inmediatamente antes de la citada modificación (sentencia de de 14 de junio de 2001, *Comisión/Francia*, C-40/00, apartado 18).

35 Procede responder, a la luz de estas consideraciones, a las tres primeras cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

36 Por un lado, hay que señalar que en Dinamarca, las prestaciones de servicios de comedor no estuvieron sujetas al IVA hasta el 1 de octubre de 1978, fecha de entrada en vigor de la Ley del IVA. Por motivo de esta falta de sujeción de dichas prestaciones, no había lugar a aplicar las normas nacionales relativas a la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado.

37 Cuando las prestaciones de servicios se sometieron al IVA tras la modificación de dicha Ley, la exclusión del derecho a deducción prevista por la Ley del IVA tampoco se aplicó a las prestaciones de servicios realizadas por los comedores de empresa.

38 En efecto, justo después de esta modificación legislativa en noviembre de 1978, se adoptó la decisión del *Momsnævnet*, con arreglo a la cual, por un lado, la base imponible del IVA que gravaba la venta de alimentos y bebidas en los comedores de empresa debía ser, por lo menos, igual al precio de coste de las prestaciones realizadas, y, por otro lado, el IVA soportado era íntegramente deducible.

39 Como se desprende de lo antedicho, en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva en Dinamarca, las reglas nacionales relativas a la exclusión del derecho a la deducción del IVA soportado, previstas en el artículo 16, apartado 3, de la Ley del IVA, en la práctica no eran aplicables, a las prestaciones realizadas por los comedores de empresa.

40 Por consiguiente, es obligado declarar que, en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva en Dinamarca, la exclusión del derecho a deducción en cuestión no era realmente aplicable a los gastos correspondientes a las comidas ofrecidas gratuitamente por los comedores de empresa al personal y a las relaciones comerciales, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

41 Por otro lado, como se ha recordado en el apartado 33 de la presente sentencia, no se puede admitir una normativa nacional que tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de ésta.

42 En el caso de autos, es obligado declarar que, al establecer mediante una práctica administrativa, que permaneció en vigor desde noviembre de 1978 hasta el año 1999, un derecho a deducción íntegra del IVA soportado correspondiente al suministro de alimentos y bebidas por los comedores de empresa, la Administración danesa se abstuvo de introducir posteriormente una limitación del derecho a deducción de dicho impuesto. A este respecto, procede subrayar que, en el marco del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no sólo se deben tener en cuenta los actos legislativos propiamente dichos, sino también los actos administrativos, así como la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión (sentencia Metropol y Stadler, antes citada, apartado 49).

43 En consecuencia, al denegar, con arreglo al artículo 42, apartado 1, puntos 1 y 5, de la Ley del IVA, el derecho a deducir el IVA soportado correspondiente al suministro de alimentos y bebidas por los comedores de empresa, el Skatteministeriet pretende ampliar el ámbito de esta exclusión aplicable en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva a los gastos de las comidas en cuestión e introduce una modificación que aleja la normativa danesa del objetivo de la Sexta Directiva, cosa que no se puede admitir en virtud de la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de esta Directiva.

44 Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a las tres primeras cuestiones que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique, con posterioridad a la entrada en vigor de esta Directiva, una exclusión del derecho a deducción del IVA soportado que grava los gastos correspondientes a las comidas ofrecidas a título gratuito por los comedores de empresa a las relaciones comerciales y al personal con motivo de reuniones de trabajo, dado que, en el momento de dicha entrada en vigor, esta exclusión no era efectivamente aplicable a dichos gastos, por motivo de una práctica administrativa que gravaba las prestaciones realizadas por dichos comedores por el importe de su precio de coste, como contrapartida del derecho a deducción íntegra del IVA soportado.

Sobre las cuestiones cuarta y quinta

45 Mediante sus cuestiones cuarta y quinta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si una sociedad sujeta al IVA, cuyo comedor ofrece a título gratuito comidas a las relaciones comerciales o a miembros del personal con ocasión de reuniones de trabajo celebradas en la empresa, efectúa prestaciones gratuitas con fines ajenos a la empresa asimilables a prestaciones de servicios a título oneroso, sujetas al

impuesto en virtud del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

46 En primer lugar, procede recordar que dicha disposición asimila determinadas operaciones, por 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 esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que acepta un bien o que presta servicios para sus 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, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C?230/94, Rec. p. I?4517, apartado 35; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C?258/95, Rec. p. I?5577, apartado 25; de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, C?322/99 y C?323/99, Rec. p. I?4049, apartado 56, y de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, Rec. p. I?743, apartado 23).

47 Como alegó el Gobierno danés en sus observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia, en el supuesto de un sujeto pasivo, que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa, realice un autoconsumo de dicho bien de su empresa para sus necesidades privadas o para las de su personal, se convierte en consumidor final y debe ser tratado como tal. Desde esta perspectiva, el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva impide que dicho sujeto pasivo evite el pago del IVA cuando realice tal autoconsumo y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final que compra el bien pagando el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de mayo de 1992, De Jong, C?20/91, Rec. p. I?2847, apartado 15; Enkler, antes citada, apartado 33; de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C?415/98, Rec. p. I?1831, apartado 42; Fischer y Brandenstein, antes citada, apartado 56, y Hotel Scandic Gåsabäck, antes citada, apartado 23).

48 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 (sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, antes citada, apartado 23).

49 De la resolución de remisión se desprende que, con arreglo a la práctica administrativa en vigor desde el mes de noviembre de 1978 hasta 1999, el suministro a título gratuito de comidas en el comedor a las relaciones comerciales y al personal con ocasión de reuniones de trabajo se suponía efectuado mediante una contrapartida, correspondiente al precio de coste de las prestaciones de los servicios suministrados. Por tanto, a éstas no se las podía considerar «autoconsumos», porque sólo existe autoconsumo cuando no hay contrapartida por los bienes o las prestaciones de servicios (véase la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, antes citada, apartados 22 a 24).

50 Como el Landsskatteret declaró nula dicha práctica en 1999, el suministro a título gratuito de comidas en un comedor de empresa, contrariamente a lo que afirma Danfoss, puede considerarse una operación por la que no se percibe ninguna contrapartida real y, en consecuencia, puede ser calificada de autoconsumo. No obstante, este suministro sólo puede estar sujeto a IVA en virtud del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva si es «ajeno a la empresa».

51 En consecuencia, procede examinar en primer lugar si el suministro gratuito de comidas, por los comedores de empresa, a relaciones comerciales con motivo de reuniones de trabajo constituye una prestación de servicios efectuada por el sujeto pasivo para fines ajenos a su empresa.

52 A este respecto, es preciso recordar que Danfoss es una sociedad que produce y comercializa a escala internacional automatismos industriales utilizados, en particular, para la

regulación térmica y frigorífica. En cuanto a AstraZeneca, se trata de una sociedad farmacéutica cuyo objeto principal es distribuir sus productos farmacéuticos en el mercado danés.

53 Tanto de la resolución de remisión como de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia por las partes en el litigio principal se desprende que el suministro a título gratuito de comidas, por parte de Danfoss y AstraZeneca, a sus relaciones comerciales se produce solamente con ocasión de reuniones que tiene lugar en los locales de la empresa. En efecto, ésta última invita a médicos y otros profesionales de la salud para informarles sobre afecciones y sobre la implantación y utilización de sus medicamentos. Además, las comidas en cuestión se ofrecen a los participantes cuando la hora a la que se celebra la reunión y su duración, que puede ser de días enteros, lo requieran.

54 Estas circunstancias constituyen un indicio de que las comidas en cuestión se ofrecen con fines que no son ajenos a la empresa.

55 No obstante, es cierto que puede ser difícil controlar eficazmente el carácter profesional o no del suministro de comidas por los comedores de empresa, incluso cuando ello se produce dentro del funcionamiento normal de las empresas. Por tanto, si de datos objetivos se desprende –lo cual corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente– que dichos suministros de comidas se efectuaron con fines estrictamente profesionales, están excluidos del ámbito de aplicación del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

56 En segundo lugar, procede examinar si el suministro a título gratuito de comidas por los comedores de empresa al personal de las empresas con ocasión de reuniones de trabajo debe calificarse de prestación de servicios realizada por el sujeto pasivo para las necesidades privadas de su personal, o, más genéricamente, para fines ajenos a su empresa.

57 Es pacífico que normalmente corresponde al empleado elegir el tipo, la hora exacta e incluso el lugar de la comida. El empresario no interviene en estas elecciones y el empleado únicamente está obligado a volver al lugar de trabajo a las horas convenidas y a efectuar allí su trabajo habitual. Por tanto, como alegó la Comisión en la vista, el suministro de comidas a los empleados tiene por objeto, en principio, satisfacer una necesidad privada y es una elección personal de éstos en la que el empresario no interviene. De ello se desprende que, en circunstancias normales, las prestaciones de servicios que consisten en suministrar comidas a título gratuito a los empleados satisfacen las necesidades privadas de éstos, en el sentido del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

58 En cambio, en circunstancias particulares, las exigencias de la empresa pueden requerir que el propio empresario proporcione las comidas (véase, por analogía con el transporte de trabajadores hasta el lugar de trabajo efectuado por el empresario, la sentencia Fillibeck, antes citada, apartados 29 y 30).

59 Por un lado, Danfoss ha precisado, sin que el Gobierno danés la contradijera, que las comidas en cuestión, que representan menos del 1 % de las comidas servidas al personal, dado que el resto se suministra a título oneroso, se ofrecen exclusivamente con motivo de reuniones de trabajadores venidos de diversos Estados cuando acuden a la sede de la empresa. Como alegó esta sociedad en la vista, el interés de la empresa en procurar comida y bebida a los trabajadores en el marco específico de reuniones celebradas en la propia empresa reside en su capacidad para organizar dichas comidas de manera racional y eficaz, controlando, con quién, dónde y cuándo se toman esas comidas de trabajo.

60 Procede reconocer que, para el empresario, el hecho de proporcionar comidas a sus empleados le permite, en particular, limitar las causas de interrupción de las reuniones. De este

modo, el hecho de que sólo el empresario pueda garantizar la continuidad y el buen desarrollo de las reuniones puede obligarle a proporcionar comidas a los trabajadores que participan en ellas.

61 Por otro lado, como precisó Danfoss en la vista, las comidas en cuestión consisten en sándwiches y platos fríos, servidos en la sala de reunión en circunstancias particulares. De estas precisiones se desprende que los trabajadores no pueden elegir, ni el lugar, ni la hora, ni el tipo de las comidas, dado que el propio empresario es responsable de esta elección.

62 En tales circunstancias particulares, el suministro de comidas a los trabajadores por parte del empresario no tiene por objeto la satisfacción de sus necesidades privadas y se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa. La ventaja personal que obtienen los empleados es únicamente subsidiaria en relación con las necesidades de la empresa.

63 Por consiguiente, las especificidades propias de la organización de la empresa constituyen un indicio de que las prestaciones que consisten en comidas suministradas a título gratuito a los trabajadores se efectúan con fines que no son ajenos a la empresa.

64 No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de los elementos de interpretación proporcionados por el Tribunal de Justicia, si las circunstancias particulares de los litigios principales de que conoce necesitan, habida cuenta de las exigencias de las sociedades en cuestión, que el empresario proporcione a título gratuito comidas a las relaciones comerciales y al personal con motivo de la celebración de reuniones de trabajo en la propia empresa.

65 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones cuarta y quinta que el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, por un lado, no tiene por objeto el suministro a título gratuito de comidas en los comedores de empresa a las relaciones comerciales con ocasión de reuniones celebradas en los locales de la empresa, cuando de datos objetivos se desprende –lo cual corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente– que dichas comidas se suministran con fines estrictamente profesionales. Por otro lado, esta disposición tiene por objeto, en principio, el suministro a título gratuito de comidas, por parte de una empresa, a su personal en sus locales, salvo que –lo cual también corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente– las exigencias de la empresa, como garantizar la continuidad y el buen desarrollo de las reuniones de trabajo, impongan que el empresario suministre las comidas.

Costas

66 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Cuarta) declara:

1) El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique, con posterioridad a la entrada en vigor de esta Directiva, una exclusión del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado que grava los gastos correspondientes a las comidas ofrecidas a título gratuito por los comedores de empresa a las relaciones comerciales y al personal con motivo de reuniones de trabajo, dado que, en el momento de dicha entrada en vigor, esta exclusión no era efectivamente aplicable a dichos gastos, por motivo de una

práctica administrativa que gravaba las prestaciones realizadas por dichos comedores por el importe de su precio de coste calculado sobre la base de los costes de producción, es decir, el precio de las materias primas y los costes salariales correspondientes a la preparación y venta de dichos alimentos y bebidas, así como a la administración de los comedores, como contrapartida del derecho a deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido soportado.

2) El artículo 6, apartado 2, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que, por un lado, no tiene por objeto el suministro a título gratuito de comidas en los comedores de empresa a las relaciones comerciales con ocasión de reuniones celebradas en los locales de la empresa, cuando de datos objetivos se desprende –lo cual corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente– que dichas comidas se suministran con fines estrictamente profesionales. Por otro lado, esta disposición tiene por objeto, en principio, el suministro a título gratuito de comidas, por parte de una empresa, a su personal en sus locales, salvo que –lo cual también corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente– las exigencias de la empresa, como garantizar la continuidad y el buen desarrollo de las reuniones de trabajo, impongan que el empresario suministre las comidas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: danés.