

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 17 de noviembre de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 26, apartado 1, letra b) — Prestaciones de servicios a título gratuito — Entrega gratuita de vales de compra al personal de la empresa del sujeto pasivo en el marco de un plan de reconocimiento y gratificación — Operaciones asimiladas a prestaciones de servicios a título oneroso — Alcance — Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-607/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], mediante resolución de 11 de noviembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 2020, en el procedimiento entre

GE Aircraft Engine Services Ltd

y

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y los Sres. P. G. Xuereb (Ponente) y A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogada General: Sra. T. ?apeta;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de noviembre de 2021;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de GE Aircraft Engine Services Ltd, por el Sr. L. Allen, Barrister, y el Sr. W. Shah, Solicitor;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y los Sres. X. Lewis y V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 26, apartado 1, letra b), 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre GE Aircraft Engine Services Ltd (en lo sucesivo, «GEAES») y The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con una liquidación tributaria complementaria, por el período de diciembre de 2013 a octubre de 2017, en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) no declarado sobre el importe de vales de compra entregados por GEAES a sus empleados de forma gratuita en el marco de un plan de reconocimiento y gratificación instaurado por esta empresa.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Acuerdo de retirada

3 Mediante la Decisión (UE) 2020/135, de 30 de enero de 2020, relativa a la celebración del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA) (DO 2020, L 29, p. 1; en lo sucesivo, «Acuerdo de retirada»), el Consejo de la Unión Europea aprobó, en nombre de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Acuerdo de retirada, que se adjuntó a dicha Decisión.

4 El artículo 86 del Acuerdo de retirada, titulado «Asuntos pendientes ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea», establece, en sus apartados 2 y 3:

«2. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea continuará siendo competente para pronunciarse sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por los órganos jurisdiccionales del Reino Unido antes del final del período transitorio.

3. A efectos del presente capítulo, se considerará que los procedimientos ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea han sido iniciados, y que las peticiones de decisión prejudicial han sido presentadas, en el momento en que el escrito que inicia el proceso ha sido inscrito en el Registro por la Secretaría del Tribunal de Justicia [...]».

5 De conformidad con el artículo 126 del Acuerdo de retirada, el período transitorio comenzó en la fecha de entrada en vigor del Acuerdo y finalizó el 31 de diciembre de 2020.

Directiva sobre el IVA

6 El artículo 26, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

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 IVA;

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.»

Derecho del Reino Unido

7 El ordenamiento jurídico del Reino Unido se adaptó a lo dispuesto en el artículo 26 de la Directiva sobre el IVA mediante el artículo 3 de la Value Added (Supply of Services) Order 1992 [Decreto ley de 1992 relativo al impuesto sobre el valor añadido (prestaciones de servicios)], que tiene el siguiente tenor:

«[...] cuando un empresario haga uso de los servicios que le hayan sido prestados para sus necesidades privadas o los utilice, o ponga su uso a disposición de un tercero, para fines ajenos a su empresa, se considerará, a efectos de la aplicación de esta Ley, que la prestación de dichos servicios se efectúa en el marco o en el ejercicio de su actividad económica».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 GEAES, una sociedad británica perteneciente al grupo internacional General Electric (en lo sucesivo, «grupo GE»), ejerce sus actividades en el Reino Unido en el sector de la fabricación de reactores de aviones.

9 El grupo GE estableció un plan denominado *Above & Beyond* («Más alto y más lejos»), cuya finalidad era gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento. Con arreglo a este plan, cualquier empleado podía proponer a un compañero de trabajo cuya manera de actuar mereciera, a su entender, ser premiada, conforme a los requisitos de dicho plan y según un sistema de gradación de los premios.

10 En virtud del sistema de gratificaciones así instaurado, un empleado que debiera ser premiado con una gratificación del grado más alto podía percibir, en determinadas condiciones, un pago en metálico, pero a un empleado que debiera ser premiado con una gratificación clasificada como de grado medio se le entregaban vales de compra de manera gratuita (en lo sucesivo, «vales de compra controvertidos»), mientras que a un empleado propuesto para una gratificación del grado más bajo se le premiaba con un certificado de reconocimiento.

11 En el caso de una gratificación que comportara vales de compra, el empleado debía acudir a una página web en la que figuraba una lista de establecimientos minoristas debidamente referenciados (en lo sucesivo, «minoristas referenciados»), y escoger a uno de ellos con el que podría utilizar su vale de compra.

12 La página web en cuestión era gestionada por una sociedad que se encargaba de adquirir los vales de compra controvertidos directamente a dichos minoristas para vendérselos después a General Electric Estados Unidos. Esta última los cedía posteriormente a otra entidad del grupo GE, también establecida en Estados Unidos, a saber, GE HQ, que los revendía a su vez a las diferentes entidades del grupo GE, en particular a GEAES.

13 Tanto a GEAES como a otros diecinueve miembros del grupo GE les fue practicada por la Administración tributaria una liquidación por el impuesto sobre el valor añadido relativa a la operación consistente en entregar gratuitamente los vales de compra controvertidos a los empleados premiados en el marco del plan *Above & Beyond*. Dicha Administración consideró, en efecto, que tanto GEAES como los otros miembros del grupo GE debían repercutir y declarar el impuesto devengado sobre el importe de los referidos vales.

14 GEAES y los otros diecinueve miembros del grupo GE afectados interpusieron un recurso contra dicha liquidación ante el órgano jurisdiccional remitente, a saber, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], y el formulado por GEAES fue designado como asunto piloto del total de los veinte procedimientos.

15 El órgano jurisdiccional remitente señala que el litigio principal se refiere exclusivamente a las gratificaciones clasificadas como de grado medio, conforme a la gradación de premios expuesta en el apartado 10 de la presente sentencia. En particular, las partes discrepan sobre la cuestión de si la entrega de vales de compra realizada por GEAES gratuitamente a sus empleados constituye una operación que debe asimilarse a una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA, de suerte que tal operación deba estar sujeta al IVA.

16 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente indica que, según GEAES, la entrega de los vales de compra controvertidos a los empleados en el marco del plan *Above & Beyond* no constituye una prestación gravada conforme al artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA, ya que dicho plan está relacionado con las actividades económicas de esa sociedad y la ventaja que proporciona a los empleados es secundaria. En efecto, a su juicio, se ha de distinguir entre la finalidad económica que la sociedad persigue con esa entrega de vales de compra de manera gratuita y la utilización de dichos vales por los empleados con fines privados.

17 En opinión de GEAES, tal interpretación es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada, en particular, de las sentencias de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491), y de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 En cambio, según la Administración tributaria, en la medida en que los vales de compra controvertidos sean entregados gratuitamente a los empleados y para un uso personal fuera del ámbito de la actividad empresarial de GEAES, deben considerarse cumplidos los requisitos para la aplicación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA. Para la Administración tributaria, es totalmente irrelevante la circunstancia de que GEAES atribuya a la entrega de los vales de compra controvertidos una finalidad empresarial.

19 El órgano jurisdiccional remitente indica además que, por un lado, por los vales de compra controvertidos adquiridos a GE HQ, GEAES liquida el IVA correspondiente a dicha compra, con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo, y a continuación recupera el impuesto así soportado.

20 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente recalca que, con ocasión de la realización de la operación final, en la que el empleado premiado en el marco del plan *Above & Beyond* utiliza sus vales de compra para adquirir bienes o servicios a alguno de los minoristas referenciados, este último declara el impuesto devengado sobre el importe de dichos vales de compra.

21 El citado órgano jurisdiccional añade que la entrega de los vales de compra sin contraprestación constituye una prestación de servicios a título gratuito y que, en consecuencia, es necesario determinar si esta prestación de servicios se efectúa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal o, en términos más generales, para fines ajenos a la empresa. En particular, este mismo órgano jurisdiccional considera que subsisten dudas razonables sobre la interpretación de la expresión «para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa», en el sentido del artículo 26,

apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA, y en cuanto a la aplicación de esta disposición en circunstancias como las del asunto principal.

22 En tales circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es la emisión de vales de comercios minoristas por parte de un sujeto pasivo para entregarlos a sus empleados en el ámbito de un programa de reconocimiento de su eficiencia una prestación de servicios efectuada “para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa” en el sentido del artículo 26, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA]?

2) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que, mediante la emisión de vales de compra para los empleados, el sujeto pasivo persiga fines propios de su actividad empresarial?

3) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que los vales de compra estén destinados al uso personal de los empleados y que estos puedan utilizarlos para sus necesidades privadas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

23 Con carácter preliminar, procede señalar que, según el artículo 86, apartado 2, del Acuerdo de retirada, que entró en vigor el 1 de febrero de 2020, el Tribunal de Justicia continuará siendo competente para pronunciarse sobre las peticiones de decisión prejudicial presentadas por los órganos jurisdiccionales del Reino Unido antes del final del período transitorio fijado para el 31 de diciembre de 2020, como es el caso de la presente petición de decisión prejudicial.

24 Mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en su ámbito de aplicación una prestación de servicios, realizada por una empresa, consistente en la entrega por esta última de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan instaurado por ella para gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento.

25 Procede recordar de entrada que el artículo 26, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA asimila a prestaciones de servicios a título oneroso determinadas operaciones en las que el sujeto pasivo no percibe contraprestación real alguna. El objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien o que destina sus servicios a sus necesidades privadas o las de su personal, por un lado, y el consumidor final que adquiere un bien o un servicio del mismo tipo, por otro. Para alcanzar este objetivo, el artículo 26, apartado 1, letra a), de dicha Directiva impide que un sujeto pasivo que haya podido deducirse el IVA soportado en la compra de un bien afectado a su empresa eluda el pago de dicho impuesto en caso de que destine ese bien integrado en el patrimonio de la empresa a sus necesidades privadas o las de su personal y disfrute por tanto de ventajas indebidas frente al consumidor final que compra el bien pagando el IVA. De igual forma, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la citada 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 23 y jurisprudencia citada).

26 Con el fin de determinar si una prestación realizada por una empresa consistente en la

entrega por esta última de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan que tiene por objeto, en particular, gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA, deben apreciarse todas las circunstancias en las que se realiza tal prestación y, en particular, la naturaleza y los objetivos de ese plan.

27 En el presente asunto, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia se desprende, en esencia, que, en primer término, el plan *Above & Beyond* y en particular las gratificaciones clasificadas como de grado medio, según la gradación mencionada en el apartado 10 de la presente sentencia, habían sido concebidos por GEAES con el fin de aumentar el rendimiento de sus empleados y, por tanto, contribuir a una mayor rentabilidad de la empresa. De esta manera, la puesta en marcha del referido plan vino determinada por consideraciones relativas al buen desarrollo de su actividad empresarial y a la búsqueda de mayores beneficios, pues la ventaja resultante para los empleados solo era accesoria con respecto a las necesidades de la empresa. En efecto, se trataba de que, al contribuir a reforzar la motivación de los empleados, dicho plan produjera efectos positivos en cuanto a rendimiento y rentabilidad.

28 Seguidamente, los vales de compra controvertidos materializan el derecho de los empleados a obtener bienes o servicios de los minoristas referenciados (véase, por analogía, la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, apartado 12). Así, de conformidad con el sistema puesto en marcha por GEAES mediante el plan *Above & Beyond*, tal vale de compra obtenido por un empleado premiado en el marco de dicho plan, por su propia naturaleza, no constituye más que un documento que incorpora la obligación contraída por los minoristas referenciados de aceptar ese vale, por su valor nominal, en lugar del dinero (véase, por analogía, la sentencia de 24 de octubre de 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, apartado 19 y jurisprudencia citada).

29 Por último, GEAES, en tanto que empresario, no interviene en la elección de los productos o servicios efectuada por los empleados en los establecimientos minoristas.

30 Por consiguiente, procede declarar que, si hubiera que tener en cuenta únicamente el uso que se hace de los vales de compra controvertidos, debería considerarse que estos satisfacen las necesidades privadas de los empleados.

31 No obstante, procede señalar que la entrega de dichos vales de compra no tiene lugar en función de las necesidades privadas de los empleados, pues estos últimos no tienen manera de saber con certeza si podrán obtenerlos. En efecto, como se desprende del apartado 9 de la presente sentencia, la iniciativa de su atribución corresponde a otros empleados de la empresa y se ejecuta de acuerdo con criterios estrictamente profesionales, y únicamente si se considera que los empleados propuestos merecen ser premiados con una gratificación de las clasificadas como de grado medio, según la gradación descrita en el apartado 10 de la presente sentencia.

32 Por otra parte, consta que la entrega por GEAES de los vales de compra controvertidos se efectúa sin que los empleados beneficiarios deban satisfacer remuneración ni contraprestación alguna, y es la misma GEAES la que los costea. No obstante, la expresada prestación de servicios procura una ventaja a esta última en forma de la perspectiva de un mayor volumen de negocios gracias a una motivación acrecentada de sus empleados y al consiguiente aumento de su rendimiento (véase, por analogía, la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, apartado 13). Resulta, pues, que la ventaja personal que obtiene el empleado es solamente accesoria respecto de las necesidades de la empresa.

33 A la vista de las anteriores consideraciones y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponda efectuar al órgano jurisdiccional remitente, se ha de señalar que la entrega, por

GEAES, de manera gratuita, de los vales de compra controvertidos a los empleados premiados en el marco del plan *Above & Beyond*» acaba por aumentar el rendimiento de estos últimos e influir, por consiguiente, en el buen funcionamiento y en la rentabilidad de la empresa, de suerte que procede concluir que esta prestación de servicios no se efectúa para fines ajenos a la empresa y no tiene cabida por tanto en el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA.

34 Esta consideración resulta corroborada, por otra parte, por el hecho de que, en un supuesto relativo a una prestación de servicios comparable, en esencia, a la controvertida en el litigio principal, el Tribunal de Justicia consideró que dicha prestación se había efectuado para las necesidades de la empresa, dado que la finalidad que se perseguía con ella era aumentar el volumen de ventas de la sociedad en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, apartado 19).

35 Por último, habida cuenta de la circunstancia señalada en el apartado 20 de la presente sentencia, según la cual los minoristas referenciados declaran el IVA devengado sobre el importe de los vales de compra controvertidos, procede considerar que el hecho de que la prestación de servicios realizada por GEAES consistente en la entrega por esta última de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan que tiene por objeto, en particular, gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento no esté comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA no es contrario al principio de neutralidad fiscal.

36 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en su ámbito de aplicación una prestación de servicios, realizada por una empresa, consistente en la entrega por esta última de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan instaurado por ella para gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Primera) declara:

El artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en su ámbito de aplicación una prestación de servicios, realizada por una empresa, consistente en la entrega por esta última de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan instaurado por ella para gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.