



*controvertido no puede ser considerado prestación imponible en el sentido de las disposiciones citadas de la UStG de 1980. (4)*

*La demandante opina que la demandada y el Finanzgericht, que desestimó la demanda, pasaron por alto que el transporte controvertido no era una prestación realizada para cubrir necesidades privadas de los trabajadores, sino una prestación que el empresario proporcionaba fundamentalmente en interés de su empresa y que, como empresa de construcción, estaba obligado a realizar en cumplimiento del convenio colectivo marco de dicho sector.*

*7 El órgano jurisdiccional de remisión considera que para la decisión que debe adoptarse en este asunto «[...] son relevantes cuestiones relativas a la imposición de las llamadas gratificaciones en especie efectuadas por el empresario a sus trabajadores cuando éstos no deben efectuar ninguna contraprestación convenida y evaluada concretamente». (5) Por consiguiente, plantea al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:*

*«1) ¿El transporte efectuado por un empresario está comprendido en el concepto de prestación "realizada a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE - estando constituida la contraprestación por una fracción, que todavía debe determinarse, de la prestación laboral del trabajador- incluso cuando, con arreglo a un convenio colectivo, es efectuado (sin que el empresario perciba una retribución específicamente estipulada y calculada) a partir de determinada distancia mínima, desde el domicilio hasta el lugar de trabajo y el trabajador debe efectuar su trabajo, que no guarda relación concreta con estas prestaciones de transporte, únicamente en contraprestación del salario en metálico, al igual que los demás trabajadores?»*

*2) ¿Se aplica el apartado 2 del artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE al uso de un bien afectado a la empresa y/o a una prestación de servicios gratuita, incluso cuando ésta -por ejemplo, en el caso en que el transporte gratuito de trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo es efectuado con un vehículo afectado a la empresa- es realizada por el empresario con fines que no son ajenos a la empresa, satisfaciendo, no obstante, necesidades privadas del trabajador, sin que éste tenga que pagar por ello el impuesto sobre el volumen de negocios (en concepto de transporte gratuito al que ha recurrido)?*

*3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:*

*¿Constituye también un supuesto de los contemplados en el apartado 2 del artículo 6 de la Directiva 77/388/CEE el del empresario que no transporta a los trabajadores en sus propios vehículos, sino que encomienda dicha tarea a un tercero (en el presente asunto, a uno de sus trabajadores)?»*

*Sobre la primera cuestión*

*8 El Bundesfinanzhof pregunta, en primer lugar, si las prestaciones de transporte efectuadas en el presente asunto por el empresario a sus trabajadores constituyen prestaciones «a título oneroso» (siendo su contravalor una fracción, cuyo valor debe precisarse en su caso, de la prestación laboral) en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Directiva y, de ser así, en qué medida.*

*9 A tenor de esta disposición,*

*«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:*

*1. [...] las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.» (6)*

*10 Nadie niega que en el presente asunto la prestación de transporte constituye una prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo en el sentido de la Directiva; lo único que suscita*

*dudas al órgano jurisdiccional nacional es su carácter oneroso.*

*11 La cuestión de la determinación del carácter oneroso de una prestación de servicios es objeto de una jurisprudencia abundante y ya asentada.*

*12 Según este Tribunal de Justicia, para que una prestación de servicios presente este carácter y, por consiguiente, esté sometida a impuestos, es necesario que exista un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor percibido.*

*13 Este principio fue desarrollado por primera vez en la sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, (7) que se refería a las disposiciones llamadas de la «Segunda Directiva IVA». (8)*

*14 En la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, (9) el Tribunal de Justicia confirmó esta jurisprudencia, esta vez en el marco de la Sexta Directiva IVA, cuando consideró que el organismo de que se trataba, en su misión de velar por los intereses comunes de los productores de manzanas y de peras, al realizar operaciones de publicidad colectivas financiadas con cargo a una tasa anual obligatoria, no realizaba prestaciones de servicios con carácter oneroso, a falta de vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación obtenida.*

*En efecto, el Tribunal de Justicia consideró que, aunque los productores individuales obtenían ventajas, éstas sólo se deducían indirectamente de las que beneficiaban de manera general al conjunto del sector y que, además, no existía relación entre el nivel de los beneficios que los productores individuales obtenían de los servicios de la Apple and Pear Development Council y la cuantía de las exacciones obligatorias que debían pagar.*

*15 A este respecto también puede citarse la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, (10) en la que el Tribunal de Justicia señaló que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva,*

*«[...] si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario». (11)*

*En esa ocasión el Tribunal de Justicia recordó que:*

*«[...] el Tribunal de Justicia ya ha declarado, a propósito del concepto de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso utilizado en la letra a) del artículo 2 de la Segunda Directiva, cuyo tenor es similar al del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, que las operaciones imponibles implican, en el marco del sistema del IVA, la existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o un contravalor. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, estas prestaciones no están sujetas al IVA (véase la sentencia de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Rec. p. 1277, apartados 9 y 10)». (12)*

*Y además, que:*

*«En las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 12, y de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11, el Tribunal de Justicia precisó al respecto que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado y que, por consiguiente, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase también la*

sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartados 11 y 12).» (13)

16 De esta jurisprudencia se pueden deducir los tres siguientes criterios, que permiten delimitar el concepto de prestación de servicios realizada «a título oneroso»: (14)

- debe existir una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor obtenido; (15)

- el contravalor debe poder expresarse en dinero; (16)

- este contravalor debe ser el valor subjetivo que le concedan las partes. (17)

17 Ahora bien, en el presente asunto faltan los tres requisitos exigidos por esta jurisprudencia para reconocer a una prestación de servicios el carácter oneroso que pueda someterla al Impuesto sobre el Valor Añadido.

18 Una mera «fracción, que todavía debe determinarse, de la prestación laboral del trabajador», según los términos empleados por el órgano jurisdiccional nacional, no puede considerarse una auténtica contrapartida de la prestación de transporte obtenida por el trabajador.

19 En el presente asunto no se descubre ninguna relación directa entre el servicio prestado y el contravalor obtenido.

20 El servicio, que en el presente asunto consiste en una prestación de transporte, se presta independientemente de cualquier contravalor. El trabajador que hace uso del transporte colectivo gratuito puesto a su disposición por el empresario no abona ninguna cantidad, ni a su salario se le imputa ningún valor que se suponga que representa la contrapartida de este servicio. Tampoco se puede considerar que el salario constituya una contrapartida de este servicio: éste sólo se paga por razón de la prestación laboral efectuada.

De la misma forma que en el asunto *Apple and Pear Development Council*, antes citado, en el que todos los productores de manzanas y peras abonaban las mismas exenciones al organismo de que se trataba, sin que hubiera ninguna relación entre la exacción pagada y los beneficios obtenidos, los trabajadores del presente asunto están obligados a realizar el mismo trabajo y perciben el mismo salario con independencia de que se beneficien del transporte gratuito: no existe ninguna contrapartida que presente un vínculo directo con el transporte ofrecido por el empresario.

El empresario está obligado a proporcionar a cada uno de sus trabajadores la posibilidad de transporte gratuito de acuerdo con lo dispuesto en el convenio colectivo aplicable, pero éstos son libres de hacer uso o no de este servicio.

21 Por consiguiente, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral del trabajador considerada individualmente sea la contrapartida (evaluada) de la prestación de transporte.

22 Además, debe señalarse que, en el procedimiento, ninguna de las partes ha propuesto la determinación de una fracción aislada de la prestación laboral en concepto de contrapartida de la prestación de transporte.

23 Por consiguiente, en la medida en que, en el presente asunto, no puede aislarse ningún contravalor que presente un vínculo directo con el servicio prestado, es imposible a fortiori, expresar el contravalor «en dinero», como exige la citada jurisprudencia, ni reconocerle un valor «subjetivo» que le concedan las partes.

24 Puesto que no se puede reconocer a la prestación de transporte gratuito ofrecida por el empresario a sus trabajadores carácter «oneroso» en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la

*Directiva, dicha prestación no está incluida en el ámbito de aplicación de esta disposición y no puede estar sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal concepto.*

*25 Por consiguiente, procede responder negativamente a la primera cuestión.*

*Sobre la segunda cuestión*

*26 En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si las prestaciones de transporte controvertidas están incluidas en el ámbito de aplicación de las operaciones imponibles en el sentido del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva.*

*27 Esta disposición está redactada en los siguientes términos:*

*«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.*

*Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»*

*28 Conforme a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva, la base imponible está constituida, en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, «[...] por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo par la realización de la prestación de servicios».*

*29 La redacción de la cuestión prejudicial parece incitar a distinguir entre «uso de bienes afectados a una empresa» [letra a) del apartado 2 del artículo 6] y «prestaciones de servicios a título gratuito» [letra b) del apartado 2 del artículo 6].*

*Sin embargo, no considero necesario efectuar dicha distinción en el presente asunto. Lo único determinante son los conceptos de «necesidades privadas del sujeto pasivo» y de «fines ajenos a su empresa», comunes a las dos variantes.*

*30 En efecto, y para simplificar, o bien se considera que los transportes controvertidos se efectúan para atender a las necesidades privadas de los trabajadores, esto es, con fines ajenos a la empresa, o bien que estos transportes responden a las necesidades de la empresa, en cuyo caso escaparán a cualquier imposición en concepto del apartado 2 del artículo 6 de la Directiva.*

*31 En el curso de este procedimiento se han defendido las dos tesis.*

*32 La demandante alega, en primer lugar, que el transporte de los trabajadores se realiza única e inmediatamente para atender fines de la empresa y, por tanto, se sitúa en el marco del ejercicio de las funciones laborales y no en el ámbito «privado» de los trabajadores. A este respecto señala que, aunque el transporte se sitúe en el ámbito de la «esfera privada» de los trabajadores, el convenio colectivo en aplicación del cual se efectúan en el presente asunto las ha trasladado al ámbito profesional. Por tanto llega a la conclusión de que el apartado 2 del artículo 6 no se aplica al presente asunto.*

33 Las otras partes consideran, por el contrario, que el transporte gratuito de los trabajadores subviene a sus necesidades privadas y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa; por tanto, debe aplicarse el apartado 2 del artículo 6.

34 El Gobierno del Reino Unido y la Comisión consideran, sin embargo, que deben tenerse en cuenta las particulares circunstancias del presente asunto, que justifican la no sujeción al impuesto en virtud del apartado 2 del artículo 6.

35 Comparto esta postura.

36 Parece difícil negar que el transporte de los trabajadores desde sus domicilios hasta el lugar de trabajo es una cuestión que forma parte en principio de su vida privada.

37 En efecto, el trabajador es quien elige la localización de su domicilio, en su caso teniendo en cuenta su lugar de trabajo, que determina la longitud del trayecto de uno a otro y el medio de transporte que puede elegir libremente para este trayecto. El empresario no interviene en forma alguna en estas consideraciones puesto que la obligación del trabajador respecto a él consiste simplemente en presentarse en su lugar de trabajo a la hora convenida. Corresponde a este último adoptar las disposiciones necesarias para presentarse en este lugar, elegir la forma en que va a hacerlo. Por consiguiente, el transporte de un trabajador desde su domicilio a su lugar de trabajo satisface una «necesidad privada de su personal» y se efectúa «para fines ajenos a su empresa». Estas consideraciones no se ven menoscabadas por el hecho de que este transporte pueda ser organizado por el empresario, que pone a disposición de los trabajadores que lo deseen la posibilidad de un transporte colectivo gratuito.

38 Por consiguiente y en principio, el transporte gratuito de los trabajadores realizado por el empresario empleando un vehículo afectado a la empresa debe ser considerado sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido debido a su asimilación a una prestación de servicios realizada a título oneroso con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de la Directiva.

39 Este sometimiento de principio es conforme al objetivo perseguido por dicha disposición, que «[...] pretende evitar la no sujeción al impuesto de un bien afectado a una empresa y utilizado con fines de carácter privado [...]». (18)

40 No obstante, considero que, con carácter excepcional, hay que admitir, por razón de circunstancias particulares, vinculadas en el presente asunto a la naturaleza de la actividad de la empresa, que el transporte ofrecido por el empresario se presta con fines no ajenos a la empresa.

41 Lo propio de una empresa de construcción es que los trabajadores no estén destinados de forma definitiva en un lugar de trabajo previamente convenido con el empresario sino, en función de las necesidades de la clientela de la empresa, en obras de localización variable. Este destino puede cambiar de un día para otro, incluso en el mismo día. El trabajador debe poder trasladarse con una simple llamada del empresario. Es ésta una particularidad propia de los trabajadores del sector de la construcción que los distingue de los trabajadores obligados a realizar su prestación laboral en un lugar previamente determinado, como en los locales de la empresa que los emplea. Así, la longitud del trayecto que separa el domicilio del trabajador de su lugar de trabajo escapa a su elección y a su control.

42 Los lugares de destino de los trabajadores de este sector son a menudo difícilmente accesibles utilizando los medios de transporte tradicionales porque se trata de obras que pueden estar situadas, por ejemplo, en zonas industriales o fuera del casco urbano.

43 Por otra parte y habida cuenta de que, según su lugar de destino, las obras en las que deben trabajar pueden estar alejadas de su domicilio, la jornada laboral de los trabajadores del sector de

*la construcción puede obligarlos a levantarse muy temprano con objeto de permitirles cubrir la distancia que les separe de su lugar de trabajo antes de comenzar a trabajar.*

*44 En estas circunstancias, dejar únicamente a los trabajadores la tarea de elegir el medio de transporte desde su domicilio hasta el lugar de trabajo puede implicar para el empresario un cierto riesgo, perjudicial para la actividad de su empresa. En efecto, cabe pensar que los otros medios de transporte más tradicionales, como los transportes colectivos, se muestren poco aptos o incluso no existan en determinados casos.*

*45 Por consiguiente, en circunstancias particulares, como las del presente asunto, la organización por parte del empresario del transporte de sus trabajadores desde los domicilios de éstos hasta sus lugares de destino puede responder a las exigencias imperativas del buen funcionamiento de la empresa. Aunque no pueda negarse que los trabajadores obtienen una ventaja de esta organización puesta a su disposición, ésta resulta accesoria en relación con las necesidades de la empresa en consideración de las cuales se pone en práctica la organización de transportes colectivos gratuitos.*

*46 Por otra parte, el hecho de que un convenio colectivo haya previsto expresamente tales transportes, aunque no sea determinante, constituye, sin embargo, un indicio de que el sector de la construcción realiza una actividad cuyas particularidades deben tenerse en cuenta.*

*47 Por lo tanto propongo responder a la segunda cuestión que, aunque en principio deba considerarse que el transporte de trabajadores desde su domicilio hasta su lugar de trabajo utilizando un vehículo perteneciente al empresario satisfaga necesidades privadas de estos trabajadores y esté sometido a impuestos con arreglo al apartado 2 del artículo 6 de la Directiva, no sucede lo mismo cuando, debido a circunstancias particulares, propias por ejemplo de la naturaleza de la actividad de la empresa, estas prestaciones de transporte responden a fines que no son ajenos a la empresa. En esta última hipótesis no se aplica el apartado 2 del artículo 6 y la operación no es imponible.*

*Sobre la tercera cuestión*

*48 Mediante esta cuestión el Bundesfinanzhof pide al Tribunal de Justicia que, en el supuesto de que se respondiera afirmativamente a la segunda cuestión, evalúe la incidencia del hecho de que los transportes controvertidos puedan ser encomendados a un trabajador de la empresa, que utiliza su vehículo particular.*

*49 Habida cuenta de la respuesta que propongo dar a la segunda cuestión, la tercera debería quedar sin respuesta en el presente asunto.*

*50 No obstante, si las circunstancias no justificaran considerar los transportes controvertidos efectuados a fines no ajenos a la empresa, la tercera cuestión debería recibir, en mi opinión, una respuesta distinta de la precedente. Un trabajador al que el sujeto pasivo encomienda el cumplimiento de una tarea no obra de forma independiente en el sentido del apartado 1 del artículo 4: la prestación de transporte realizada por un trabajador debe considerarse asimilada a una prestación de transporte efectuada por el empresario sujeto pasivo puesto que se efectúa por cuenta de este último.*

*Conclusión*

*51 Por todas estas consideraciones propongo responder de la forma siguiente a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof:*

*«1) El número 1 del artículo 2 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 un empresario que realiza el transporte de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario no efectúa una prestación de servicios "a título oneroso" en el sentido de esta disposición.*

*2) El apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica al transporte gratuito de trabajadores realizado por el empresario entre sus domicilios y sus lugares de trabajo en la medida en que satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa. No obstante, esta disposición no se aplica cuando, como sucede en el presente asunto, habida cuenta de la particularidad de la actividad de la empresa, la prestación de transporte no se realiza con fines ajenos a la empresa y responde a las necesidades de ésta.*

*3) La respuesta proporcionada a la segunda cuestión también es válida cuando el empresario no transporta a los trabajadores en su propios vehículos, sino que confía esta tarea a terceros (en el presente asunto, a uno de sus trabajadores).»*

*(1) - 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).*

*(2) - Letra b) de la frase segunda del número 1 del apartado 1 del artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz de 1980 (Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1980; en lo sucesivo, «UStG de 1980»).*

*(3) - V R 30/84 y V R 114/83 (BFHE 153, 155, 162, BStBl II 1988, 643, 651).*

*(4) - El órgano jurisdiccional nacional señala (punto II.1 de la resolución de remisión) que, mediante estas sentencias, el Bundesfinanzhof ha llevado a cabo un giro jurisprudencial. Mientras que anteriormente se aislaba una fracción ficticia de la prestación laboral como contrapartida de la prestación de transporte efectuada por el empresario, este órgano jurisdiccional considera a partir de dichas sentencias que es imposible determinar el valor de esta fracción ficticia del trabajo que efectúa el trabajador como contrapartida.*

*(5) - Página 9 de la traducción española de la resolución de remisión.*

*(6) - El subrayado es mío.*

*(7) - Asunto 154/80, Rec. p. 445 (apartados 12 y 13).*

*(8) - Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).*

*(9) - Asunto 102/86, Rec. p. 1443.*

*(10) - Asunto C-16/93, Rec. p. I-743.*

*(11) - Apartado 14.*

(12) - Apartado 12.

(13) - Apartado 13.

(14) - Véase, en este sentido, el punto 14 de las conclusiones del Abogado General Sr. Lenz sobre la sentencia Tolsma, antes citado.

(15) - Sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (apartado 12), Apple and Pear Development Council (apartado 11) y Naturally Yours Cosmetics (apartado 11), antes citadas.

(16) - Sentencias, antes citadas, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (apartado 13) y Naturally Yours Cosmetics (apartado 16).

(17) - Sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (apartados 13 y 14) y Naturally Yours Cosmetics (apartado 16), antes citadas.

(18) - Sentencia de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615), apartado 8. Véase, asimismo, la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne (50/88, Rec. p. 1925), apartado 8.