Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. TAMARA APETA

presentadas el 27 de enero de 2022(1)

Asunto C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administración tributaria y aduanera del Reino Unido)

[Petición de decisión prejudicial planteada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Sala de asuntos tributarios, Reino Unido)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Entrega de vales como operación gravada — Artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA — Significado de “para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa” — Entrega de vales, a título gratuito, a los trabajadores dentro de un programa de gratificación»

I. Introducción

1. El presente asunto ofrece varios niveles de lectura. En un nivel exterior se plantea la propia interpretación, un tanto sencilla, solicitada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido] en un litigio relativo a la obligación de declarar el IVA repercutido sobre la entrega de vales a título gratuito por parte de un sujeto pasivo a su personal. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si esta entrega debe considerarse hecha «para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa» de acuerdo con el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. (2)

2. Sin embargo, bajo la superficie de dicho litigio subyace una cuestión de neutralidad fiscal. En efecto, si la operación controvertida se considerase comprendida en el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, se devengaría *dos veces* el IVA sobre el valor de los mismos vales: una, en el momento de su entrega por el sujeto pasivo a su personal, y otra, cuando este utilice el derecho que los vales le otorgan (a recibir productos o servicios del comercio minorista elegido).

3. En consecuencia, al responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, el Tribunal de Justicia tendrá ocasión de aclarar, en el caso de vales de compra como los controvertidos en el presente asunto, cuándo se cumplen las condiciones jurídicas para la exigibilidad del impuesto.

II. Marco jurídico

4. El ámbito de aplicación de la Directiva del IVA se establece en su artículo 2, apartado 1. La letra c) de ese artículo sujeta al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

5. Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, por «entrega de bienes» se entiende «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», mientras que el artículo 24, apartado 1, de la citada Directiva define las «prestaciones de servicios» como «todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes».

6. El artículo 26, apartado 1, de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

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

[...]

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.» (3)

7. En virtud del artículo 62, apartado 1, de la Directiva del IVA, el «devengo del impuesto» se define como «el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto». Conforme al artículo 63 de la Directiva del IVA, «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».

III. Hechos, procedimiento nacional y cuestiones prejudiciales

8. GE Aircraft Engine Services Limited (en lo sucesivo, «demandante») es una empresa proveedora y de mantenimiento de reactores para aviones en el Reino Unido. Forma parte del grupo de empresas General Electric (en lo sucesivo, «GE»), un grupo multinacional estadounidense.

9. La demandante gestionaba un programa de reconocimiento al personal denominado «Above & Beyond». En el ámbito de dicho programa y de conformidad con sus requisitos, cualquier empleado de la demandante podía proponer a un compañero cuya manera de actuar fuera, a su entender, merecedora de un reconocimiento especial.

10. El programa «Above & Beyond» establecía diferentes niveles de gratificación. El empleado que presentara una propuesta debía elegir el nivel adecuado y facilitar información sobre los motivos por los que el candidato propuesto merecía la gratificación. El presente asunto se refiere únicamente al nivel intermedio de gratificación del programa, que conllevaba la entrega de un vale de compra al candidato tras un proceso de aprobación interno.

11. En el caso de las gratificaciones consistentes en la entrega de un vale de compra, el candidato recibía un enlace a un sitio de Internet gestionado por Globoforce Limited (en lo sucesivo, «Globoforce»), un prestador de servicios de reconocimiento social. En la página web de

Globoforce, el trabajador agraciado podía elegir un vale de compra entre una lista de comercios minoristas (participantes). Una vez elegido, el vale solo se podía canjear en el comercio minorista elegido.

12. La entrega de los vales de Globoforce a los empleados se producía del siguiente modo. En primer lugar, Globoforce adquiría directamente los vales de los comercios minoristas correspondientes y los vendía a GE en los Estados Unidos (en lo sucesivo, «GE USA»). GE USA los vendía posteriormente a la sede central de GE, también en los Estados Unidos (en lo sucesivo, «GE HQ»). A continuación, GE HQ se encargaba del suministro transfronterizo de esos vales a diversas empresas de GE en el Reino Unido. Cada una de esas empresas, incluida la demandante, en su condición de empresario, entregaba el vale a los empleados propuestos en el ámbito del programa «Above & Beyond».

13. Dado que el suministro de vales procedía de entidades situadas fuera de la Unión Europea, la demandante declaraba el IVA soportado por la recepción de dichos vales de GE HQ mediante el procedimiento de inversión del sujeto pasivo y recuperaba el importe correspondiente de las autoridades tributarias competentes.

14. Cuando el empleado agraciado utilizaba el vale concedido para adquirir bienes o servicios, el comercio minorista participante debía declarar el IVA repercutido por el valor del vale.

15. El 20 de diciembre de 2017, los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «demandada») practicaron a la demandante una liquidación por importe de 332 495 libras esterlinas (GBP) (aproximadamente 374 389 euros) en relación con el período comprendido entre diciembre de 2013 y octubre de 2017, por el IVA repercutido no declarado sobre el valor de los vales entregados en el ámbito del programa «Above & Beyond».

16. Al albergar dudas en cuanto a la correcta interpretación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido], decidió suspender el procedimiento y remitir las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia:

«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 “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 empresariales?

3) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que los empleados utilicen los vales de compra emitidos para sus necesidades personales y que puedan utilizarlos para fines privados?»

17. El órgano jurisdiccional remitente ha explicado que el presente asunto constituye el asunto principal respecto a otros recursos relativos a hechos similares que afectan a otros diecinueve miembros del grupo GE.

18. Han presentado observaciones escritas la demandante y la Comisión Europea. Estas partes fueron igualmente oídas en la vista celebrada el 24 de noviembre de 2021.

IV. **Apreciación**

19. Las presentes conclusiones se estructuran de la siguiente manera. Voy a empezar con la interpretación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA y, partiendo de ella, responderé a las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente (A). No obstante, tal como voy a explicar, en el presente asunto la consecuencia puede ser que el valor de los mismos vales quede gravado dos veces en concepto de IVA. Por consiguiente, voy a examinar si la entrega de dichos vales produce siquiera el devengo del impuesto (B).

A. Servicios prestados para las necesidades privadas o para fines ajenos a los de la propia empresa de un sujeto pasivo

20. En lo esencial, el órgano jurisdiccional remitente desea que se aclare si la entrega de vales a título gratuito por un sujeto pasivo a su personal, dentro de un programa de gratificación como el controvertido en el presente asunto, puede estar sujeta al IVA como prestaciones de servicios a título oneroso, como requiere el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA.

21. La respuesta a esta pregunta precisa de la interpretación de la expresión «para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa» que utiliza la mencionada disposición.

22. Por consiguiente, voy a ocuparme en primer lugar de la interpretación de esta expresión (1), antes de responder a las cuestiones específicas planteadas por el órgano jurisdiccional nacional (2).

1. Las disposiciones relativas a la identificación de «necesidades privadas»

23. Con arreglo al artículo 26, apartado 1, de la Directiva del IVA, hay dos tipos de situaciones que se deben asimilar a las prestaciones de servicios a título oneroso. La primera se refiere al uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o para fines ajenos a la empresa de ese sujeto pasivo. La segunda tiene que ver con 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».

24. En el presente asunto son de interés las prestaciones de servicios a título gratuito. Es preciso aclarar, con carácter preliminar, que es pacífico entre las partes que ha existido una prestación de servicios, o que los servicios se prestaron a título gratuito. La única duda que persiste es si dichos servicios se prestaron para las necesidades privadas o para los fines de la empresa.

25. A este respecto, procede recordar que, en principio, las prestaciones de servicios *sin* contraprestación no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA. (4) Sin embargo, su artículo 26, apartado 1, letra b), establece una excepción a esta regla general. (5) Tal como expuso la Comisión en la vista, esta disposición crea una ficción jurídica de que determinadas operaciones, pese a realizarse sin contraprestación, quedan sometidas al régimen del IVA.

26. La razón para esta excepción se ha descrito en términos de justicia y de neutralidad fiscal: el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA trata de evitar que un sujeto pasivo obtenga una ventaja con el uso privado de bienes o servicios de su empresa, en comparación con un consumidor ordinario, que soporta la carga del IVA devengado en las fases previas de la cadena de suministro. (6) En efecto, a diferencia del sujeto pasivo, el consumidor no se beneficia

de la posibilidad de ampliar la cadena imaginaria de transacciones (recibidas) para trasladar la carga tributaria a sus clientes. (7)

27. En definitiva, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA pretende garantizar que, en los casos ajenos a una actividad empresarial, el sujeto pasivo tenga la consideración de consumidor final a efectos del IVA.

28. A tal fin, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, según lo entiendo, en una primera fase trata como prestaciones para las *necesidades privadas* del sujeto pasivo o de su personal todas las prestaciones de servicios a título gratuito. De este modo, tales operaciones se asimilan a otras prestaciones de servicios (no empresariales) a título oneroso, de manera que el sujeto pasivo debe liquidar el impuesto repercutido por ellas.

29. Así, si los servicios se prestan a título gratuito, el sujeto pasivo, por defecto, recibe el mismo tratamiento que un consumidor final. Sin embargo, en una segunda fase, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA dispone que, pese a todo, una prestación de servicios a título gratuito puede considerarse *no* destinada a las necesidades privadas (y, por ende, como una prestación de servicios a título oneroso) si se ha destinado a los fines de la *empresa* del sujeto pasivo. (8)

30. Pero ¿cómo se determina este extremo?

31. Según la demandante, se ha de atender a la intención subjetiva del sujeto pasivo que subyace a la entrega de bienes o la prestación de servicios a título gratuito. Por lo tanto, si un sujeto pasivo ha prestado un servicio gratuito para *fin*es de su empresa, dicho servicio debe considerarse prestado con un propósito relativo a la empresa a efectos del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. En consecuencia, en opinión de la demandante, la política empresarial del sujeto pasivo que trata de incrementar indirectamente la productividad de su personal mejorando la satisfacción y el compromiso de los trabajadores se ha de reconocer como un «fin propio de la empresa».

32. Como ya he expuesto en el punto 28 de las presentes conclusiones, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA parte de la premisa de que *todas* las prestaciones de servicios que efectúe un sujeto pasivo a título gratuito para su personal se consideran realizadas para fines ajenos a la empresa. En consecuencia, en este momento del análisis no se lleva a cabo ninguna valoración de la operación concreta, por lo que, en virtud de dicha premisa, a efectos del tratamiento que reciba una operación particular con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, carece de pertinencia si la intención subjetiva del sujeto pasivo era dedicar la prestación de servicios a los fines de su empresa o a fines privados. Si se llevó a cabo de forma gratuita, la Directiva del IVA presume que fue para fines privados.

33. Las características concretas de una operación adquieren importancia solamente cuando el sujeto pasivo desea demostrar que una operación en particular comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA en realidad no se efectuó para necesidades privadas, sino para los fines de la empresa. De los dos principales asuntos relativos a la interpretación de esta disposición, los asuntos *Fillibeck* (9) y *Danfoss y AstraZeneca*, (10) se deduce que el Tribunal de Justicia aprecia fines de la empresa indagando si el servicio prestado (que, en aquellos asuntos, consistía en transporte gratuito y comida gratuita respectivamente) era «necesario» en función de las necesidades de la empresa ~~del~~ *sujeto pasivo concreto*. (11)

34. No puedo negar que centrar la atención en el concepto de «necesidad» puede interpretarse como un cierto elemento de subjetividad. Esto es, en esencia, lo que alega la demandante y lo

que se desprende de una interpretación literal del término. Sin embargo, a mi parecer, se ha de mirar más allá de su significado estricto y situar en un contexto más amplio la perspectiva propuesta por la demandante.

35. En efecto, si se admite el criterio de la supuesta intención empresarial perseguida por el sujeto pasivo, la consecuencia será que quedará al arbitrio de este decidir si una determinada operación se efectúa para los fines de su empresa y, por lo tanto, no está gravada. De este modo, los órganos jurisdiccionales se hallarían en la extraña situación de tener que examinar estas decisiones empresariales para desentrañar su verdadera necesidad. Es más, permitir que el contenido del término «necesidad» quedase al albur de la interpretación subjetiva del sujeto pasivo del IVA conduciría al absurdo de que para dos sujetos pasivos que llevasen a cabo idénticas prestaciones sujetas al impuesto en el curso de actividades idénticas se derivasen resultados diferentes dependiendo de la «necesidad» del servicio. Con ello se abriría la puerta a la posibilidad de excluir del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA operaciones que, en principio, están sujetas al impuesto. Es evidente que este resultado no es compatible con la estricta interpretación que el Tribunal de Justicia da a esta disposición. (12)

36. En consecuencia, entiendo las sentencias Fillibeck (13) y Danfoss y AstraZeneca (14) en el sentido de que la interpretación de la «necesidad» de una operación debe basarse en dos elementos objetivos: en primer lugar, la existencia de un vínculo entre el servicio prestado a título gratuito y la actividad económica del sujeto pasivo y, en segundo lugar, la presencia de un control sobre el uso de dicho servicio para garantizar que efectivamente se utilice en relación o en beneficio de la actividad económica del sujeto pasivo.

37. El primer elemento garantiza que el servicio de que se trate sea prestado con el fin de favorecer la actividad económica del sujeto pasivo. (15) Sin embargo, tal como ha señalado la demandante tanto en sus observaciones como en la vista, este requisito no se debe interpretar en sentido estricto, de manera que la actividad del sujeto pasivo deba ser imposible sin el servicio.

38. Pese a todo, el requisito de la necesidad tampoco puede denotar un servicio que de forma habitual y general esté relacionado con cualquier tipo de actividad. Por ejemplo, el transporte de los trabajadores al lugar de trabajo y de regreso obviamente es necesario para la organización del trabajo, pero de por sí no se puede considerar un fin propio de la empresa a efectos del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. En consecuencia, no se puede ofrecer de forma gratuita sin sujeción al IVA. Al admitir la prestación de servicios de transporte a título gratuito en la sentencia Fillibeck (16) como realizada para los fines de la empresa, el Tribunal de Justicia asoció dicho servicio a las «peculiaridades propias de las empresas de construcción». (17) Por consiguiente, era «necesario» en las circunstancias concretas del asunto, aun cuando el Tribunal de Justicia no consideró necesario, en el sentido tradicional del término, el transporte al lugar de trabajo y de regreso.

39. En la sentencia Danfoss y AstraZeneca (18) no aparecieron tales criterios específicos del sector, pero el Tribunal de Justicia observó que las «especificidades propias de la organización de la empresa» han de constituir un indicio de que las prestaciones en cuestión suministradas a título gratuito se efectuaban con fines que no eran ajenos a la empresa. (19) Así, una comida gratuita se admitió como destinada a un fin propio de la empresa debido a que estaba estrechamente vinculada a la organización específica de la empresa del sujeto pasivo (es decir, la comida gratuita ofrecida exclusivamente durante determinadas reuniones de trabajo). (20)

40. De igual manera, aun cuando no se puede negar que un mayor rendimiento derivado de la mayor satisfacción de los empleados guarda relación con la actividad económica del sujeto pasivo, este vínculo es *general* y, por lo tanto, no suficientemente específico de las peculiaridades propias de la empresa de un sujeto pasivo, de la misma manera que el transporte y la comida

para los empleados constituyen un interés general de cualquier empresa. En consecuencia, los regalos destinados a motivar a los trabajadores no difieren de la comida o del transporte gratuitos. Simplemente, no están comprendidos en el concepto de «finés de la empresa» inherente al artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA a no ser que se pueda acreditar que las características concretas de la organización de la empresa del sujeto pasivo u otras circunstancias especiales hacen «necesario» prestar los servicios de forma gratuita, trasladando así dichos servicios desde la esfera de las necesidades privadas a la de los «finés de la empresa».

41. El segundo elemento —el control— garantiza que, mientras se preste el servicio, este permanezca siempre vinculado a la actividad económica del sujeto pasivo. La existencia del control se ha de apreciar objetivamente, de manera que se ha de demostrar que *únicamente* el sujeto pasivo ha decidido en todo momento el uso al que se destina el servicio. (21) Así, en el asunto Fillibeck (22) la empresa de construcción ejercía el control dictando las rutas y horarios del transporte, que no se dejaban a elección de los trabajadores. (23) De igual manera, en el asunto Danfoss y AstraZeneca (24) eran los empresarios los que decidían el lugar, la hora y la ocasión en que se suministraban a sus trabajadores las comidas gratuitas que acompañaban las reuniones de trabajo. (25)

42. Es cierto que, como señala la demandante, el elemento de control, por sí solo, no excluye la posibilidad de que un empleado pueda obtener un cierto beneficio particular del uso de los bienes o servicios proporcionados de forma gratuita por su empresario. En efecto, es conveniente y económicamente favorable tener acceso al transporte gratuito al lugar de trabajo y de vuelta a casa cuando el centro de trabajo es de difícil acceso, tanto como lo es recibir bocadillos durante largas o importantes reuniones de trabajo. Sin embargo, el solo hecho de que un empleado se beneficie de un servicio prestado a título gratuito por su empresario (como sucede habitualmente con la calefacción, las medidas de seguridad general en el trabajo y el mobiliario de oficina) no anula ni reduce la finalidad «empresarial» de dichos bienes y servicios. (26) A fin de cuentas, el sujeto pasivo decide y controla el suministro de tales gastos generales. Cualquier beneficio subjetivo que por ello perciban los empleados es meramente accesorio de la prestación «principal» de los bienes o servicios de que se trate. (27)

43. Esto nos lleva a las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional nacional.

2. **Cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia**

44. El órgano jurisdiccional remitente plantea tres cuestiones. Mediante su primera cuestión, esencialmente desea saber si la entrega de los vales controvertidos se lleva a cabo para los fines de la empresa de la demandante o de sus necesidades privadas en el sentido del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. A continuación, las cuestiones prejudiciales segunda y tercera se basan en la respuesta que el Tribunal de Justicia dé a la primera. En ellas se trata de aclarar, respectivamente, si la respuesta a la primera cuestión se ve afectada por la presencia de un fin empresarial en la emisión de los vales (segunda cuestión) y si se ha de otorgar alguna relevancia al hecho de que los vales estén destinados al uso propio de los empleados y estos los puedan utilizar para sus necesidades privadas (tercera cuestión).

45. Abordaré estas tres cuestiones de forma conjunta.

46. Dado que, como ya he expuesto, el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA parte de la premisa de que los servicios ofrecidos a título gratuito por un sujeto pasivo a su personal se deben tratar como destinados a sus necesidades privadas, se ha de partir de la consideración de que el servicio prestado por la demandante al entregar vales a sus empleados para su uso en comercios minoristas está comprendido en el ámbito de aplicación de la citada

disposición. En respuesta a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, procede señalar que la percepción (o intención) subjetiva del sujeto pasivo de que dichos vales se entregan para un fin de la empresa no afecta a la anterior conclusión.

47. No obstante, si se acredita que los servicios controvertidos eran «necesarios» para la actividad económica de la demandante, se habrá de concluir que se prestaban para un fin de su empresa, aun cuando se ofreciesen a título gratuito. Por lo tanto, en respuesta a la tercera cuestión prejudicial se ha de afirmar que es necesario que los servicios de que se trate estén asociados a la actividad económica del sujeto pasivo y que este, como prestador de dichos servicios a título gratuito, tenga el control sobre su uso, para poder asegurar la persistencia del vínculo o provecho para su propia actividad económica.

48. La resolución de remisión explica que el programa «Above & Beyond» va dirigido a favorecer y recompensar el rendimiento y comportamiento de los trabajadores mediante vales de compra. Los vales se podían canjear en una serie de comercios participantes. En la vista, la demandante aclaró que no tenía conocimiento de lo que sus empleados hacían con los vales. De los autos se desprende también que no había ninguna otra limitación aparte de la de elegir un comercio participante en la página web de Globoforce. Dicho de otra manera, y tal como confirmó la demandante en la vista, cada empleado podía utilizar los vales a su entera voluntad y para sus fines personales. El control del programa de gratificación solo abarcaba la cuestión de si cada empleado debía ser recompensado, y en qué medida, por su esfuerzo adicional en el trabajo.

49. Si se confirmasen estos elementos, no habría indicios ni de un vínculo suficiente con la actividad económica de la demandante ni de control alguno sobre el uso de los vales. Esto es, si se atiende a este criterio propuesto por el Tribunal de Justicia en las sentencias Fillibeck (28) y Danfoss y AstraZeneca, (29) la entrega de los vales controvertidos no se considerará «necesaria» para las necesidades de la empresa de la demandante. En definitiva, la operación de que aquí se trata quedará sujeta a la regla general del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA como prestación de servicios a título oneroso.

B. Vales y operaciones gravadas

50. Si el presente asunto versase sobre la entrega de hornos microondas (30) u otros productos o servicios directos como regalo, mis conclusiones podrían terminar aquí. Sin embargo, debido a la compleja naturaleza de los vales, la conclusión anterior debería instar a una reflexión.

51. En efecto, si la operación controvertida está comprendida realmente en el ámbito de aplicación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, la demandante deberá soportar la carga del IVA sobre el valor de dichos vales como si fuese el consumidor final. No obstante, cuando los empleados posteriormente cambien dichos vales por productos o servicios de comercios participantes, también deberán soportar la carga del IVA por el *mismo* valor. Es decir, el IVA se devenga dos veces por el valor de unos mismos vales. (31)

52. Compárese con la situación ficticia de un sujeto pasivo que regale microondas a sus trabajadores. Allí no habría doble imposición, ya que solo la operación de regalo devengaría el IVA.

53. Es evidente que un resultado que derive en doble imposición tiene mal acomodo con el principio de neutralidad fiscal (32) (y yo añadiría que también con los principios fundamentales de la equidad).

54. Sin embargo, no estoy segura de que tal resultado sea el efecto automático inevitable del sistema establecido por la Directiva del IVA cuando se aplica a ciertos tipos de vales.

55. Tal como se desprende de las observaciones de las partes y del debate mantenido en la vista, la aparente obligación de tributar por todas las transacciones en las que intervienen los vales parece tener su origen en una interpretación incorrecta de la sentencia Astra Zeneca UK. (33) En efecto, al calificar la entrega de un vale como una «prestación de servicios» desvinculada de su derecho subyacente, fue el Tribunal de Justicia quien supuestamente convirtió tal entrega en una operación gravada independiente.

56. No estoy de acuerdo.

57. En el asunto Astra Zeneca UK, (34) el empresario ofrecía a sus trabajadores la posibilidad de recibir vales de compra a cambio de que renunciaban a una parte de su retribución en metálico. (35) En este contexto, el Tribunal de Justicia consideró que, a efectos del IVA, la entrega de dichos vales constituía una «prestación de servicios» en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA, (36) conclusión que estaba plenamente justificada: el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», mientras que el artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA contiene una definición residual que trata *necesariamente* como «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una «entrega de bienes».

58. Sin embargo, sería simplista deducir directamente de tal declaración que la entrega de vales se convierte automáticamente en un hecho imponible independiente. Aparte de olvidar las condiciones que subyacen al artículo 62 de la Directiva del IVA, tal conclusión pasaría por alto también la realidad económica y comercial al mezclar dos transacciones totalmente diferentes: la entrega del vale y la transmisión de su derecho subyacente. (37)

59. En efecto, dado que están sujetas al IVA las *entregas* de bienes y las *prestaciones* de servicios y no los pagos efectuados como contraprestación de estas, (38) no toda operación realizada a título oneroso, especialmente cuando implica derechos (futuros o inciertos), constituye un hecho imponible. (39) Esto es, cuando no se producen una entrega o prestación completas de bienes o servicios, no puede existir hecho imponible alguno. (40)

60. De ahí que, a mi parecer, deba diferenciarse entre la transmisión de un derecho «en sí» y la transmisión del «derecho a una futura entrega o prestación» de bienes y servicios.

61. La primera de estas dos operaciones está sujeta al IVA, debido a que, desde el punto de vista del comprador, constituye una prestación completa que le permite ser considerado consumidor de un servicio. (41) El impuesto se devenga y hace exigible en el momento en que se transmite el derecho «en sí» y el IVA es íntegramente cuantificable. (42) En efecto, el destinatario obtiene el derecho a utilizar el vale recibido de manera muy similar a si se transmitiese a dicha persona la facultad de explotar un derecho de propiedad intelectual o el permiso para utilizar las instalaciones de un gimnasio.

62. En la segunda clase de situación, es decir, el «derecho a una futura entrega o prestación» de bienes o servicios, se trata de una hipótesis totalmente distinta desde el punto de vista fiscal. Piénsese en los ejemplos de los vales de pago anticipado que den acceso a un *spa*, o de ciertos tipos de tarjetas urbanas. Estas prestaciones solo pueden estar sujetas al IVA si, en el momento en que se produce una transacción concreta, se dispone ya de toda la información pertinente relativa a la prestación. (43) Ello se debe a que solo en tales circunstancias las partes de la

transacción han expresado su intención de que todas las consecuencias financieras de su prestación se produzcan de forma anticipada. (44) No obstante, si estas futuras prestaciones no están aun claramente identificadas, no pueden estar sujetas al IVA en el momento en que solo se transmite el derecho a su prestación (ya que, obviamente, el tipo de gravamen del IVA aún no se puede determinar). (45) En tales casos, el devengo simplemente se desplaza «un escalón más abajo» en la cadena de transacciones, hasta el momento en que se transmite el derecho a dicha prestación, o cuando se dispone de toda la información relativa a la futura prestación y se materializan las consecuencias financieras de esta. (46)

63. En el uso de los vales, esta distinción se refleja del siguiente modo.

64. La entrega de un vale, que actúa como la transmisión de un derecho «en sí» a la entrega de un bien o la prestación de un servicio, deviene una prestación completa y, por lo tanto, un hecho imponible individual en virtud del hecho de que se transfiere un beneficio que convierte en consumidor (potencialmente inmediato) al destinatario de ese derecho. De igual manera, la entrega de un vale que actúa como transmisión de un «derecho a un futuro suministro» de bienes o servicios suficientemente identificado o identificable también se convierte en una prestación completa y, por lo tanto, en un hecho imponible en sí (por ejemplo, la adquisición de un billete de avión). No obstante, en tal situación hipotética el derecho a una futura prestación es imponible solo por la razón de que toda la información relativa a dicha futura prestación está disponible en el momento en que se transmite el derecho (con lo que, en esencia, se asimila a la transmisión del derecho «en sí»). (47) En ambos supuestos, el IVA se haría exigible sobre la transacción correspondiente (y, en realidad, sobre cada transacción que implicase la entrega del vale).

65. En cambio, la entrega de un vale que contenga un «derecho a una futura entrega o prestación» de bienes y servicios y que no cumpla los criterios de una transacción completa gravada (es decir, de la que no se conozca toda la información pertinente) *no puede* actuar como hecho imponible individual en el momento de la entrega. En tal situación, no se hace exigible IVA alguno en ese momento. De hecho, como he expuesto en el punto 64 de las presentes conclusiones, el hecho que da lugar al pago del IVA solo se produce cuando se cumplen los criterios para la total identificación del derecho subyacente, lo cual generalmente sucede cuando el consumidor canjea el vale por el producto o servicio deseado.

66. Corroboran esta conclusión las normas que contiene la Directiva 2016/1065. (48) En ella se reconoce que el tratamiento de los bonos a efectos del IVA no es suficientemente claro o completo en la normativa actual, por lo que la Directiva trata de establecer normas específicas sobre su tratamiento a efectos del IVA, con el fin de simplificarlas y armonizarlas. (49) Aun cuando esa Directiva no es aplicable a los hechos del presente asunto *ratione temporis*, (50) sí proporciona una orientación general sobre la manera de acomodar el tratamiento fiscal de los vales a los principios generales de la Directiva del IVA. (51)

67. La Directiva 2016/1065 fusiona las entregas de bonos «en sí» y de bonos de «derechos a una prestación futura» identificable en una única categoría de «bonos univalentes». (52) En cambio, un bono que otorgue un derecho «a una prestación futura» no identificable se denomina «bono polivalente». (53) Respecto al primer tipo de bono, el artículo 30er de la citada Directiva explica que *cada transferencia* de estos bonos debe considerarse un suministro individual de los bienes o servicios a los que se refiere el bono y, por lo tanto, un devengo individual. (54) En cuanto al segundo tipo, el IVA solo se hace exigible en el momento de la entrega efectiva de los bienes o de la prestación efectiva de los servicios. Ninguna transacción anterior está sujeta al IVA, incluida la transferencia del sujeto pasivo al destinatario. (55)

68. Por todos estos motivos, tengo dudas de que la entrega de los vales controvertidos en el presente asunto *realmente* constituya un hecho imponible independiente en el sentido del artículo

62 de la Directiva del IVA.

69. Por supuesto, solo el órgano jurisdiccional remitente posee suficiente información sobre los hechos para determinar de forma concluyente, en primer lugar, cómo se emitieron los vales (es decir, si incluían el IVA o no), y también qué tipo de derechos otorgaban y cuándo (en su caso) se pagaba el IVA.

70. Dicho esto, de la limitada información que obra en los autos se desprende que la operación controvertida consiste en el pago anticipado y específico de vales con un valor nominal fijo para su uso en comercios de terceros. Esto implicaría que el IVA fuera implícito en dichos vales (es decir, que estuviera incluido en el valor nominal), de manera que el consumidor final habría de soportar la carga del impuesto al canjear el vale en un comercio concreto (el cual, a su vez, lo declararía como impuesto repercutido).

71. Tampoco hay suficiente información sobre la naturaleza de los vales controvertidos en el presente asunto, es decir, si solo podían utilizarse para adquirir o bien artículos claramente identificados o identificables, o bien cualquiera de los productos o servicios ofrecidos por los comercios participantes. No obstante, en la vista, la demandante confirmó que, en el momento de su entrega, no había certeza sobre la clase de productos o servicios para los que se utilizarían los vales (y, por ende, tampoco sobre el IVA correspondiente a dichos productos o servicios). En efecto, la demandante explicó que, a tenor de los cambios introducidos por la Directiva 2016/1065, los vales controvertidos debían asimilarse a «bonos polivalentes». Si así lo confirmase el órgano jurisdiccional remitente, efectivamente cabría considerar que, de conformidad con la jurisprudencia citada en el punto 62 de las presentes conclusiones, la entrega de dichos vales por la demandante a sus trabajadores únicamente constituiría la transmisión de un «derecho a un futuro suministro» de productos o servicios (aún por determinar).

72. En tal caso, la transacción aquí controvertida seguiría estando incompleta, a efectos del IVA, en el momento de la transmisión entre la demandante y sus empleados, siendo meramente preliminar respecto al (ulterior) consumo efectivo de la futura entrega de bienes o prestación de servicios. (56) En consecuencia, mediante la entrega de los vales por la demandante a sus empleados no se produciría el devengo del impuesto a efectos del artículo 62 de la Directiva del IVA. (57)

73. Con ello, el IVA solo se haría exigible una vez en las dos transacciones inherentes al uso de los vales, (58) quedaría intacto el principio de neutralidad fiscal y se tendría en cuenta la realidad económica de la operación. ¿No sería preferible esta conclusión a la aparentemente defendida por la demandada y por la Comisión?

V. Conclusión

74. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido] del siguiente modo:

«A no ser que en el momento en que un sujeto pasivo entregue los vales a su personal se conozca ya toda la información pertinente sobre el derecho a una entrega de bienes o una prestación de servicios, mediante dicha entrega no se produce el devengo del impuesto en el sentido del artículo 62 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si la operación de que se trata en el procedimiento principal cumple estos requisitos.»

Con carácter subsidiario, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas del siguiente modo:

«La entrega de vales a título gratuito por un sujeto pasivo a sus trabajadores en el ámbito de un programa de gratificación de los empleados como el del presente asunto, sin que el sujeto pasivo exija relación alguna con su actividad económica ni ejerza control alguno sobre el uso de dichos vales, constituye una prestación destinada a las “necesidades privadas [del sujeto pasivo] 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 2006/112.

Carece de relevancia a efectos de esta conclusión el hecho de que el sujeto pasivo albergue una intención empresarial al entregar dichos vales.»

- 1 Lengua original: inglés.
- 2 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 del IVA»).
- 3 En aras de la integridad, debo observar que, con arreglo al artículo 26, apartado 2, de la Directiva del IVA, «los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia». En el presente asunto, nada indica de que el Reino Unido haya hecho uso de esta opción.
- 4 Compárense el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA y las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38), apartado 14, y de 1 de abril de 1982, *Hong-Kong Trade* (89/81, EU:C:1982:121), apartado 10.
- 5 Sentencia de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711), apartado 26.
- 6 Véanse, entre otras, las sentencias de 8 de marzo de 2001, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136), apartado 27; de 23 de abril de 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 41, y de 9 de julio de 2015, *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456), apartado 21.
- 7 Véase, por ejemplo, la sentencia de 27 de junio de 1989, *Kühne* (50/88, EU:C:1989:262), apartado 12. Véase también el considerando 30 de la Directiva del IVA. En este sentido, véanse también las sentencias de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491), apartado 25; de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47), apartado 23, y de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711), apartados 46 a 48.
- 8 Véase el artículo 26, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA.
- 9 Sentencia de 16 de octubre de 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 10 Sentencia de 11 de diciembre de 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

- 11 Véanse, a este respecto, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491), apartado 29, y de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711), apartado 59.
- 12 Véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491), apartados 26 y 29, y de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711), apartados 57 y 58.
- 13 Sentencia de 16 de octubre de 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 14 Sentencia de 11 de diciembre de 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 15 Véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315), apartado 21; de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136), apartado 29; de 23 de abril de 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254), apartado 46, y de 22 de marzo de 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163), apartados 38 a 41. Véanse también las conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en el asunto Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:218), punto 65, y en el asunto Vereniging Noordelijke Land— en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2008:769), punto 46.
- 16 Sentencia de 16 de octubre de 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 17 *Ibid.*, apartado 32.
- 18 Sentencia de 11 de diciembre de 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 19 *Ibid.*, apartado 63.
- 20 *Ibid.*, apartados 59 y 60.
- 21 Véase, por analogía, la sentencia de 17 de julio de 2014, BCR Leasing IFN (C?438/13, EU:C:2014:2093), apartado 26.
- 22 Sentencia de 16 de octubre de 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 23 *Ibid.*, apartado 22, y conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:19), punto 44.
- 24 Sentencia de 11 de diciembre de 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 25 *Ibid.*, apartados 53 y 60.
- 26 Sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491), apartado 30, y de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711), apartado 62.
- 27 Véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038), apartado 34 y jurisprudencia citada. Véase también una explicación de los motivos subyacentes a la exención de los servicios accesorios en la sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22), apartado 30.
- 28 Sentencia de 16 de octubre de 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Sentencia de 11 de diciembre de 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

30 En la vista, la Comisión aludió a la entrega gratuita de microondas para simplificar el debate relativo a la aplicación del artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA y para poner de relieve la obligación general del sujeto pasivo de declarar el impuesto repercutido por todas las operaciones de regalo.

31 Obviamente, esto solo será así si el IVA aplicado al vale no estaba incluido en el precio y fue declarado ya en el momento de su emisión. Sin embargo, para que tal inclusión sea posible, es preciso conocer en ese mismo momento el importe exacto del IVA.

32 Véase, por analogía, la sentencia de 30 de septiembre de 2021, Icade Promotion (C?299/20, EU:C:2021:783), apartado 31 y la jurisprudencia citada. Véase también, en general respecto a la relación entre el principio de neutralidad fiscal y la doble imposición, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartado 28 y la jurisprudencia citada.

33 Sentencia de 29 de julio de 2010 (C?40/09, EU:C:2010:450).

34 *Ibid.*

35 *Ibid.*, apartado 24.

36 *Ibid.*, apartado 26.

37 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Argos Distributors (C?288/94, EU:C:1996:398), apartado 15; de 3 de mayo de 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264), apartado 32, y de 5 de julio de 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540), apartado 32.

38 Sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122), apartado 50 y la jurisprudencia citada.

39 *Ibid.*, apartado 50, y sentencia de 16 de diciembre de 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780), apartados 31 y 32.

40 Por analogía, sentencias de 16 de diciembre de 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780), apartados 24 y 32; de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122), apartados 44 a 51, y de 5 de julio de 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540), apartado 54.

41 Sentencia de 29 de febrero de 1996, Mohr (C?215/94, EU:C:1996:72), apartado 22. Véase también, en ese sentido, la sentencia de 5 de julio de 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540), apartado 45.

42 Sentencia de 16 de diciembre de 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780), apartado 32.

43 Sentencias de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122), apartado 48; de 3 de mayo de 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264), apartado 26; de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832), apartado 29, y de 23 de diciembre de 2015, Air France-KLM y Hop!-Brit Air (C?250/14 y C?289/14, EU:C:2015:841), apartado 39.

44 Sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments

(C-419/02, EU:C:2006:122), apartado 47.

45 *Ibid.*, apartado 50.

46 Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780), apartado 32, garantizando así, como cuestionó la Comisión en la vista, que el IVA sea pagadero por «alguien».

47 Véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832), apartado 40.

48 Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos (DO 2016, L 177, p. 9; en lo sucesivo, «Directiva 2016/1065»).

49 *Ibid.*, considerandos 1, 2 y 13.

50 *Ibid.*, artículo 2 y considerando 15.

51 *Ibid.*, considerando 2. En este sentido, en realidad la Directiva 2016/1065 no establece normas nuevas sobre el tratamiento de los vales a efectos del IVA, sino que se limita a reformular con mayor claridad el régimen ya existente. A este respecto, véanse Terra, B., Kajus, J., «13.2.2.1. The voucher Directive», *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021, y Amand, C., «EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules», *Intertax*, vol. 45(2), 2017, p. 156.

52 *Ibid.*, Directiva 2016/1065, artículo 30 *bis*, apartado 2.

53 *Ibid.*, artículo 30 *bis*, apartado 3.

54 *Ibid.*, artículo 30 *ter*, apartado 1.

55 *Ibid.*, artículo 30 *ter*, apartado 2.

56 Véase, por analogía, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780), apartados 25 a 30.

57 Tal como expongo en el punto 70 de las presentes conclusiones, de este modo el devengo del impuesto solo se produciría en un momento posterior, cuando el empleado tratase de canjear el vale en un comercio participante.

58 Aun cuando, obviamente, la demandante debía pagar el IVA al importar los vales desde el exterior de la Unión Europea. Según la resolución de remisión, esto se llevaba a cabo mediante el método de inversión del sujeto pasivo. Véase, para más detalles, el punto 13 de las presentes conclusiones.