

MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA

Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (322) 231 12 20

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

LISBOA

Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

Análisis - Fiscal 02/2010

LA SENTENCIA DEL TJUE ASTRA ZENECA: UN NUEVO ENFOQUE EN MATERIA DE IVA Y RETRIBUCIÓN EN ESPECIE (VALES DE COMPRA) A LOS EMPLEADOS

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero académico de Gómez Acebo y Pombo*

1. La cuestión jurídica analizada por el TJUE en el asunto *Astra Zeneca*.

En esta sentencia de 29 de julio de 2010, C-40/09, el Tribunal de Justicia de la UE, analiza desde la perspectiva del IVA la tributación que corresponde aplicar a un sistema de "retribución flexible" consistente en la entrega de vales de compra (*retail vouchers*) a los empleados que pueden canjear en determinados comercios por bienes o servicios.

En este contexto, se plantean varias cuestiones relacionadas con la aplicación del IVA, entre las que destacan las dos siguientes:

- a) La posibilidad de que la empresa/empleador que adquiere los vales de compra a terceros deduzca el IVA soportado al adquirir tales vales;
- b) La sujeción y calificación a efectos del IVA de la entrega de vales de compra a los empleados en el marco de un sistema de retribución flexible acordado entre aquéllos y la empresa/empleador.

2. Los antecedentes de hecho relativos al asunto *Astra Zeneca*: el sistema de entrega de vales de compra a los empleados y la aplicación del IVA

Astra Zeneca es una sociedad británica que opera en el sector de la industria farmacéutica, que ofrece a sus empleados un sistema de retribución consistente en una parte anual fija denominada "fondo Advantage" (en lo sucesivo, "fondo"), que comprende una cantidad en metálico y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado, de

modo que cada ventaja social elegida por un empleado da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado. Entre las ventajas sociales propuestas por Astra Zeneca a sus empleados figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios. Estos vales tienen un valor nominal de 10 Eur, pero el descuento que se aplica al fondo del empleado por cada vales es de un importe inferior (entre 9, 25 y 9,55 Eur). Lo que acontece en la práctica es que los comerciantes minoristas emiten vales de compra por un determinado valor nominal (10 Eur), los venden a una empresa intermediaria a un valor inferior (9 Eur) y las empresas que desean entregárselos a sus empleados adquieren tales vales de los intermediarios a un precio con descuento al que se suma el IVA (9, 5 Eur).

Astra Zeneca presentó sus declaraciones de IVA partiendo de la base de que no estaba obligada a facturar el IVA repercutido al entregar los vales de compra a sus empleados, pero tampoco podía deducir el IVA soportado por ella al adquirir los referidos vales. Sin embargo, la referida entidad sostuvo posteriormente que, como el coste de adquisición de dichos vales formaba parte de los gastos generales de la empresa, era preciso permitirle que deduciera el IVA soportado en dicha adquisición, sin exigirle que facturase el IVA repercutido en la entrega de esos vales a sus empleados, ya que tal entrega no se realizaba a título oneroso. En este sentido, Astra Zeneca presentó a los Commissioners una solicitud de devolución del IVA soportado por ella en la adquisición de los mencionados vales de compra. A este respecto, los Commissioners decidieron, en primer lugar, que Astra Zeneca no

tenía derecho a deducir el IVA soportado por ella al comprar estos vales a otras empresas (el comerciante final que emite el vale o un intermediario), dado no los utilizaba para una operación gravada.

En segundo lugar, los Commissioners decidieron que, con carácter alternativo, Astra Zeneca tenía derecho a deducir el IVA soportado por ella al adquirir los vales de compra, pero en tal caso estaba obligada a contabilizar el IVA correspondiente a la entrega de los vales a sus empleados, dado que esos vales, o bien se entregaban a título oneroso, ya que su importe se descontaba al fondo del empleado, o bien se ponían a disposición de los empleados para fines ajenos a la actividad empresarial. En este último caso, como el valor de la prestación de servicios equivalía al coste de la entrega de los vales de compra, Astra Zeneca estaba obligada a declarar el IVA repercutido sobre dicho importe. En consecuencia, los Commissioners denegaron la devolución del IVA solicitada por Astra Zeneca y practicaron una liquidación cautelar del IVA repercutido pendiente de pago, para el supuesto de que la entrega de vales de compra a sus empleados efectuada por Astra Zeneca se considerase realizada a título oneroso.

Astra Zeneca interpuso recurso contra estas decisiones de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal de Manchester que decidió suspender el procedimiento y plantear cuestión prejudicial ante el TJUE.

3. Posición adoptada por el TJUE en el caso Astra Zeneca.

El TJUE respondió a la cuestión planteada interpretando las disposiciones de la Sexta Directiva del IVA (art.2 Directiva 77/388/CEE) relativas al "hecho imponible" del impuesto, que son las que permiten determinar si una entrega de un vale de compra por una sociedad a sus empleados, como parte de la retribución, cons-

tituye o no una prestación de servicios realizada a título oneroso.

La respuesta dada por el Tribunal de Justicia UE fue positiva en el sentido de considerar realizado el hecho imponible en este tipo de "operaciones", y fundamentó su posición en los siguientes argumentos:

- a) Una sociedad como Astra Zeneca desarrolla una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, al entregar vales de compra a sus empleados a cambio de que estos renuncien a una parte de su retribución en metálico.
- b) Los vales de compra de que se trata permiten que los empleados que los reciben compren un bien o un servicio en determinados comercios, de modo que, estos vales les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios. Ello implica que no pueda considerarse que existe una "entrega de bienes" sino una "prestación de servicios" a los efectos del IVA¹.
- c) Respecto del carácter oneroso de tal prestación de servicios, se considera que concurre el requisito relativo a la relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, en la medida que los empleados de Astra Zeneca que hayan optado por recibir los vales no reciben la totalidad de su retribución (salarial) en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.
- d) Se indica igualmente que el gravamen del IVA correspondiente a la entrega de los vales recae en el consumidor final de los bienes o servicios que pueden comprarse con esos vales (los empleados de Astra Zeneca), puesto que en el descuento aplicado a la retribución de

¹ La Comisión UE consideró que si los vales se emplean para adquirir bienes la propia entrega debía considerarse una entrega de bienes. En contra de esta tesis se posicionó el Abogado General Mengozzi en sus conclusiones (puntos 28 y ss), tomando como apoyo tres sentencias del TJUE.

esos empleados a raíz de la entrega de los vales está incluido el precio de los mismos y la totalidad del IVA que los gravó.

En suma, el TJUE, en línea con la posición del Abogado General, recurre a su jurisprudencia sobre el amplísimo concepto de actividad económica y concluye que las entregas de vales de compra por las empresas a sus empleados constituye una prestación de servicios sujeta al IVA, lo cual implica que deben repercutir el IVA e ingresarlo en la Hacienda Pública, sin perjuicio de su derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de tales vales.

4. Implicaciones de la Sentencia Astra Zeneca.

A nuestro entender, esta sentencia posee importantes implicaciones para las empresas que utilicen formas retributivas "flexibles" a través de las cuales el trabajador puede optar por recibir la retribución en especie minorando sus percepciones dinerarias, en la medida en que en estos casos el TJUE ha clarificado por primera vez que se realiza el hecho imponible del IVA y el empleador (la empresa) debe repercutir IVA a sus empleados en el marco de tal fórmula retributiva. Tal criterio, sin embargo, no alcanza a los supuestos donde el empleador realiza (para fines de la empresa) entregas de bienes o prestaciones de servicios *gratuitas* a sus empleados como los servicios de transporte al lugar de trabajo² o el servicio de comedor³. Tampoco afectará en la misma medida a los casos de entrega de bienes o prestaciones de servicios exentas del IVA.

Al margen de estos supuestos, allí donde la empresa haya puesto en marcha estos sistemas de retribución salarial flexible en especie deberá considerar los efectos de la sentencia *Astra Zeneca*, lo cual, im-

plica integrar el IVA en este esquema y decidir si traslada el coste del impuesto a los empleados o absorbe tales costes; tal decisión podría conducir a revisar de forma completa el sistema de retribución flexible. La clarificación realizada por el Tribunal de Justicia en *Astra Zeneca* está suscitando gran alarma en el sector empresarial (particularmente en el Reino Unido) considerando la práctica de los últimos años y la posibilidad de que la Administración tributaria aplique este enfoque en los periodos impositivos no prescritos.

² STJUE de 16 de octubre de 1997, C-285/95, *Fillibeck*, que aporta importantes matices respecto de los casos donde la entrega de bienes o prestación de servicios a título gratuito no tiene consideración de autoconsumo cuando responde a necesidades de la empresa. Véanse en este sentido la RTEAC de 14 de febrero de 2007, JT 2007, 605.

³ STJUE de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y Astra Zeneca*