SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 16 de enero de 2003 *

En el asunto C-398/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Yorkshire Co-operatives Ltd,

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 11, partes A, apartado 1, letra a), y C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. R. Schintgen (Ponente), Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. C. Gulmann y V. Skouris y las Sras. F. Macken y N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, jefa de división;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Yorkshire Co-operatives Ltd, por el Sr. J. Ghosh, Barrister, designado por KPMG, Solicitors;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Anderson, Barrister;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno irlandés, por el Sr. M.A. Buckley, en calidad de agente, asistido por el Sr. D. Moloney, BL;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M.A. Fierstra, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Yorkshire Co-operatives Ltd, representada por el Sr. J. Ghosh; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. R. Magrill, asistida por el Sr. K. Parker, QC; del Gobierno irlandés, representado por el Sr. D. Moloney, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, expuestas en la vista de 21 de junio de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de septiembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 12 de octubre de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de octubre siguiente, el VAT and Duties Tribunal, Manchester, planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 11, partes A, apartado 1, letra a), y C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en un litigio entre Yorkshire Co-operatives Ltd (en lo sucesivo, «Yorkshire») y los Commissioners of Customs & Excise (Administración de impuestos indirectos; en lo sucesivo, «Commissioners»),

administración competente en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, a propósito de la devolución de ciertas cantidades abonadas por Yorkshire en concepto de IVA.

Normativa comunitaria

3 El artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...] por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]»

4 El artículo 11, parte A, enumera en sus apartados 2 y 3, respectivamente, los elementos que hay que incluir en la base imponible y aquellos que deben excluirse. El artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), establece que no estarán

comprendidos en la base imponible «las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice».

5 A tenor del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 Yorkshire es una sociedad cooperativa que se dedica al comercio minorista de alimentos y otros productos. En el marco de esta actividad, aceptó, entre 1974 y 1996, cupones de descuento emitidos por diversos fabricantes. Estos cupones se distribuían entre el público, bien directamente o bien en forma de cupones recortables en diversas publicaciones (periódicos, revistas, etc.). En cada cupón se indicaba cierta cantidad de dinero o el modo de calcularla y dicho cupón permitía al consumidor que lo presentara en determinados establecimientos minoristas adquirir los productos indicados en el cupón a su precio normal de venta al público menos el descuento. En los cupones figuraban asimismo las instrucciones dirigidas a los minoristas sobre cómo debían proceder para obtener el pago, por los fabricantes, del importe equivalente al valor nominal de los cupones aceptados.

7 Los productos contemplados por dichos cupones se ponían a la venta al precio normal al por menor, de modo que el consumidor que no disponía de un cupón estaba obligado a pagar dicho precio.

8 Yorkshire contabilizaba como parte de sus ingresos brutos diarios las cantidades que recibía de los fabricantes como contraprestación por el envío de los cupones de descuento recogidos, de modo que liquidaba el IVA tomando como base el importe íntegro del precio normal de venta al público de los productos vendidos, sin deducir el descuento correspondiente a los cupones. Yorkshire pagaba por los productos a los diversos fabricantes un precio que no tenía en cuenta el valor de los cupones de descuento e incluso compró algunos productos antes de que los fabricantes hubieran emitido los cupones.

9 El 2 de diciembre de 1996 Yorkshire solicitó a los Commissioners la devolución de una parte del IVA que había pagado durante los períodos de liquidación comprendidos entre febrero de 1974 y enero de 1996. Yorkshire alegó, en particular, que resulta de la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), que sólo las cantidades abonadas por los clientes constituyen la contraprestación de las entregas de bienes efectuadas durante dicho período y que las cantidades recibidas de los fabricantes corresponden a reembolsos o a reducciones sobre el precio inicial de compra de tales bienes. En consecuencia, estas cantidades no deben integrarse en la base imponible. Además, dado que los fabricantes no le habían expedido ninguna nota de abono, Yorkshire considera que no estaba obligada a regularizar el importe de las cuotas soportadas ni a regularizar con carácter compensatorio sus declaraciones del IVA correspondientes a las entregas de los fabricantes.

10 Mediante resolución de 10 de febrero de 1997, los Commissioners desestimaron esta reclamación por considerar que Yorkshire había interpretado erróneamente la sentencia Elida Gibbs, antes citada. En su opinión, la base imponible correspondiente a la entrega de productos efectuada por Yorkshire está constituida por las cantidades pagadas en efectivo por los clientes de esta última más las cantidades abonadas por los fabricantes.

11 Yorkshire interpuso un recurso contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

12 Al considerar que la solución del litigio del que conoce depende de la interpretación de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cuál es, si se interpreta correctamente el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), y el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible del impuesto devengado por una entrega de bienes a un cliente efectuada por un minorista que se encuentra en la situación de la demandante, cuando:

a) el fabricante de los productos los ha vendido al minorista (o, hipotéticamente, a un mayorista que a su vez los ha vendido al minorista);

b) en el curso de una promoción comercial, el fabricante procede a emitir cupones cuyas condiciones son las siguientes:

i) presentando el cupón, su poseedor puede adquirir al minorista los bienes de que se trate a un precio igual al precio normal de venta al público menos una cantidad ("el descuento") indicada en el cupón o que puede calcularse con arreglo a las condiciones descritas en él, y

ii) una vez que el minorista ha vendido los productos en las condiciones descritas en el cupón y ha presentado el cupón al fabricante, éste paga al minorista una cantidad equivalente al descuento;

c) el minorista vende los productos a un cliente al precio reducido contra la presentación del cupón, y

d) el minorista presenta el cupón al fabricante y recibe de éste una cantidad equivalente al descuento?

¿Está constituida la base imponible por

i) la cantidad en efectivo pagada por el consumidor, o

ii) la cantidad en efectivo pagada por el consumidor más la cantidad equivalente al descuento pagada por el fabricante?

2) En caso de que la respuesta a la primera cuestión sea la indicada en el inciso i) anterior, ¿debe el minorista regularizar en sus declaraciones del impuesto sobre el valor añadido relativas a las entregas de bienes del fabricante (o, en su caso, del mayorista) las cuotas soportadas cuando el fabricante u otro proveedor no le ha expedido una nota de abono por el reembolso del descuento?»

Sobre la primera cuestión

13 Con carácter preliminar procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 234 CE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 59, y de 17 de mayo de 2001, TNT Traco, C-340/99, Rec. p. I-4109, apartado 30).

14 No obstante, el Tribunal de Justicia también ha indicado que, en supuestos excepcionales, le corresponde examinar las circunstancias en las que el juez nacional se dirige a él, con objeto de verificar su propia competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 1981, Foglia, 244/80, Rec. p. 3045, apartado 21). La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Bosman, apartado 61, y TNT Traco, apartado 31).

15 En el presente caso, es necesario señalar, tal y como hizo el Abogado General en el punto 26 de sus conclusiones, que el órgano jurisdiccional remitente precisa que no intervino ningún mayorista en las ventas de los productos en las que Yorkshire aceptó los cupones de descuento de los consumidores finales y que la parte de su primera cuestión relativa a la intervención de un mayorista en la cadena de distribución sólo constituye una hipótesis que carece de relevancia para la solución del litigio principal. Se desprende de ello que no procede que el Tribunal de Justicia responda a esta parte de la primera cuestión.

16 En consecuencia, debe entenderse que con la primera cuestión se pide, fundamentalmente, que se dilucide si el artículo 11, partes A, apartado 1, letra a), y C, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un minorista acepta, en el momento de la venta de un producto, que el consumidor final pague el precio en parte al contado y en parte mediante un cupón de descuento emitido por el fabricante de dicho producto y éste último reembolsa al minorista el importe que figura en el citado cupón, el valor nominal de este cupón debe incluirse en la base imponible del minorista o bien en el sentido de que la base imponible está constituida únicamente por la parte del precio pagado al contado por el consumidor.

17 Para responder a la cuestión, reformulada en estos términos, procede señalar que, en el apartado 45 de la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, Rec. p. I-8315), relativa, entre otras cosas, a la determinación de la base imponible de los fabricantes que emiten cupones de descuento como los controvertidos en el litigio principal, el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que puede considerarse que el fabricante es un tercero en la operación entre el minorista receptor del reembolso del valor del cupón de descuento y el consumidor final que ha utilizado dicho cupón.

18 En el apartado 46 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, el Tribunal de Justicia recordó que, en lo que atañe a la entrega efectuada por el minorista destinatario del reembolso, el hecho de que una parte de la contraprestación recibida por dicha entrega no haya sido abonada directamente por el propio consumidor final, sino que se haya puesto a su disposición, por cuenta del consumidor final, por un tercero ajeno a dicha operación, carece de relevancia a efectos de la determinación de la base imponible de dicho minorista.

19 El Tribunal de Justicia añadió, en el apartado 57 de la misma sentencia Comisión/Alemania, antes citada, que la apreciación de los cupones de descuento para el cálculo del IVA depende de sus características jurídicas y económicas y

que la base imponible del operador que los acepta no debe ser inferior a la cantidad de dinero que percibe efectivamente por su entrega.

20 En el apartado 58 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que, cuando un fabricante organiza una promoción comercial con cupones de descuento cuyo valor nominal reembolsa a los minoristas que los han aceptado, la contraprestación subjetiva recibida por el minorista, a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, consiste en la totalidad del precio de la mercancía, que es pagado en parte por el consumidor final y en parte por el fabricante. En efecto, los cupones materializan, respecto del minorista, el derecho a recibir del fabricante un reembolso por el valor de la reducción concedida al citado consumidor. Por tanto, el importe representado por el valor nominal de dichos cupones constituye para el minorista un elemento del activo que se realiza en el momento del reembolso y dichos cupones deben recibir el trato de medios de pago por dicho valor.

21 Teniendo en cuenta estas consideraciones, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 59 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, que la base imponible del minorista por la venta al consumidor final corresponde a la totalidad del precio al por menor, es decir, el precio abonado por el consumidor final más el importe reembolsado al minorista por el fabricante.

22 Dado que los cupones de descuento sobre los que versaba el litigio en el que recayó la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, emitidos en el marco de promociones comerciales de una serie de fabricantes, eran análogos a los que Yorkshire aceptó durante el período de que se trata en el litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente, cabe concluir que la interpretación a la que llegó el Tribunal de Justicia en el apartado 59 es aplicable al presente asunto.

23 Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el artículo 11, partes A, apartado 1, letra a), y C, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un minorista acepta, en el momento de la venta de un producto, que el consumidor final pague el precio en parte al contado y en parte mediante un cupón de descuento emitido por el fabricante de dicho producto y este último reembolsa al minorista el importe que figura en el citado cupón, el valor nominal de este cupón debe incluirse en la base imponible del minorista.

Sobre la segunda cuestión

24 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

Costas

25 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, alemán, irlandés y neerlandés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal, Manchester, mediante resolución de 12 de octubre de 1999, declara:

El artículo 11, partes A, apartado 1, letra a), y C, apartado 1, 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, cuando un minorista acepta, en el momento de la venta de un producto, que el consumidor final pague el precio en parte al contado y en parte mediante un cupón de descuento emitido por el fabricante de dicho producto y este último reembolsa al minorista el importe que figura en el citado cupón, el valor nominal de este cupón debe incluirse en la base imponible del minorista.

Schintgen Gulmann Skouris

Macken Colneric

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de enero de 2003.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

J.-P. Puissochet