CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA

presentadas el 27 de enero de 1988 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En virtud del artículo 177 del Tratado CEE, el «London Value Added Tax Tribunal» ha planteado determinadas cuestiones relativas a la interpretación del articulo 27 de la Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, 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, [1] y a la validez de la Decisión del Consejo que, en aplicación del citado artículo, autoriza al Reino Unido a introducir durante un período de dos años una medida de excepción destinada a evitar ciertas evasiones fiscales. [2]

1. Antecedentes del litigio

2. Las cuestiones se han suscitado en el marco de litigios en los cuales dos empresas inglesas —Direct Cosmetics Ltd y Laughtons Photographs Ltd— impugnan la aplicación que se les hace de esta medida de excepción; los litigios se refieren en lo fundamental a la determinación de la base imponible del IVA por lo que respecta a las operaciones realizadas por estas sociedades y que, a causa de su particular carácter, han provocado la aplicación de dicha medida.

3. El proceso que hoy nos ocupa sigue a otro ya fallado por el Tribunal de Justicia [3] y que también oponía a una de las sociedades parte en el litigio principal (Direct Cosmetics) a los Commissioners of Customs and Excise. En aquel asunto se trataba de saber si era o no necesario, en virtud del apartado 2 del artículo 27 de la Sexta Directiva, notificar a la Comisión una modificación de la legislación fiscal inglesa, que establecía una excepción a la base imponible definida en la citada Directiva.

4. Cumpliendo la sentencia del Tribunal de Justicia, que consideró la modificación en cuestión como una «medida especial» en el sentido del apartado 1 del artículo 27, y sometida por lo tanto a la autorización del Consejo, el Reino Unido comunicó a la Comisión, el 15 de marzo de 1985, el tenor de la medida que establecía la excepción a la Sexta Directiva y que pretendía poner en vigor.

5. Según esta notificación, la excepción en cuestión, que estaba limitada a un período de dos años, pretendía combatir la evasión fiscal mediante el establecimiento de un sistema especial de liquidación del IVA en los casos en que el sistema de comercialización de ciertas empresas estaba basado en la venta de productos a revendedores que no son sujetos pasivos de dicho impuesto.

6. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 27, la Comisión informó a los demás Estados miembros de la solici-

* Traducido del portugués.

1 — DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — Decisión 85/369, con efectos al 13 de junio de 1983 (DO L 199 de 13.7.1985, p. 60).

3 — Sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Rec. 1985, p. 617.

tud presentada por el Reino Unido; dado que el asunto no fue sometido a la apreciación del Consejo a petición de cualquier Estado miembro o de la propia Comisión en el plazo de dos meses contados desde la fecha de esta notificación, se consideró autorizada la excepción a partir del 13 de junio de 1985, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 27.[4]

7. A consecuencia de esta autorización, el apartado 3 del anexo 4 de la VAT Act 1983 disponía lo siguiente:

«Cuando:

»a) la actividad ejercida por un sujeto pasivo consiste total o parcialmente en suministrar a cierto número de particulares mercancías destinadas a ser vendidas al por menor, ya sea por éstas o por otras personas, y cuando

»b) estas personas no son sujetos pasivos, los Commissioners pueden notificar por escrito al sujeto pasivo que el valor de cualquier entrega realizada por él tras esta notificación o después de una determinada fecha, señalada en la notificación, se considerará igual a su valor normal en una venta al por menor.»

8. En lo que respecta al texto anteriormente en vigor (apartado 2 del anexo 3 de la Finance Act de 1972, en su versión inicial), la modificación del apartado 3 del anexo 4 de la VAT Act consistió esencialmente en suprimir la mención que se hacía de la necesidad de «proteger los intereses del Tesoro Público».

4 — Decisión 85/369/CEE, publicada en el DO L 199 de 13.7.1985, p. 60.

9. Los Commissioners of Customs and Excise aplicaron la citada disposición a las sociedades Laughtons Photographs y Direct Cosmetics, mediante decisiones de 25 de junio de 1985 y de 5 de julio de 1985, respectivamente, cuyo texto (idéntico en ambos casos) debe considerarse como reproducido aquí.

10. La importancia que estas decisiones tienen para sus destinatarios es comprensible si se tiene en cuenta lo específico de sus sistemas de venta respectivos. Estos han sido descritos en el informe para la vista, y la sentencia de 13 de febrero de 1985 ya había expuesto el sistema de venta practicado por Direct Cosmetics.

11. Recordemos sólo que Direct Cosmetics es una sociedad especializada en la venta directa de productos cosméticos que no pueden ser comercializados a través de los canales comerciales normales (restos de serie, sobrantes de almacén, productos que ya no se fabrican, productos presentados en embalajes de navidad y que no fueron vendidos en la época apropiada, etc.). Direct Cosmetics compra estos productos directamente a los productores a precio reducido y luego los revende a hospitales, empresas y oficinas por medio de agentes que cobran el precio de catálogo de la empresa y entregan a ésta el producto de la venta; si el precio se paga en el plazo de catorce días, los agentes pueden retener una comisión del 20 %, que constituye su remuneración.

12. Por lo que se respecta a Laughtons Photographs, se trata de una empresa especializada en fotografías individuales o de grupo de los estudiantes de las escuelas, a las cuales las venden por lotes; luego, las escuelas se encargan de revenderlas a las fami-

lias de los alumnos a un precio determinado, que la sociedad no puede precisar si es igual o superior al que la empresa ha facturado a las escuelas.

13. Hay que señalar que los agentes mediante los cuales se realiza la venta de los productos Direct Cosmetics no son sujetos pasivos del IVA, porque su volumen de negocios es inferior al límite mínimo que fijó la legislación británica, de acuerdo con el artículo 24 de la Sexta Directiva; del mismo modo las escuelas no son sujetos pasivos del IVA en cuanto a las fotografías que les factura la sociedad Laughtons y que revenden.

14. En este contexto, las dos sociedades en cuestión han sometido el asunto al London Value Added Tax Tribunal. Ante dicho órgano jurisdiccional han alegado que las decisiones de los Commissioners eran inválidas debido a que excedían del marco de los objetivos pretendidos por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, y por la Decisión de autorización del Consejo, de 31 de julio de 1985; además, mantuvieron que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la misma Sexta Directiva, a la que en su opinión debe reconocerse un efecto directo y en virtud del cual sólo es exigible el IVA devengado por la contraprestación efectivamente obtenida por ellas, era aplicable.

15. Frente a estas consideraciones, los Commissioners han alegado que: a) la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 fue incorporado al Derecho inglés; b) la notificación que habían efectuado en virtud de una excepción válidamente autorizada por el Consejo de Ministros fue regular, y c) la medida discutida permitía gravar la totalidad del valor del producto en la fase de venta al por menor.

2. Cuestiones prejudiciales

16. El Tribunal *a quo* ha suspendido el procedimiento y ha planteado las cinco siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia:

«1) Una medida como la recogida en el apartado 3 del anexo 4 de la Value Added Tax de 1983, ¿se enmarca en los límites fijados por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva o excede de lo que es estrictamente necesario?

»2) Cuando se aplica tal medida:

»a) a un contribuyente que ejerce su actividad sin ninguna intención de fraude o de evasión fiscal respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y cuyo método de venta se inspira sólo en consideraciones comerciales;

»b) a un contribuyente que ejerce su actividad sin ninguna intención de fraude o de evasión fiscal respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y cuyo método de venta se inspira sólo por consideraciones comerciales, y a pesar de ello su actividad puede tener como resultado objetivo una evasión fiscal;

»c) a ciertos contribuyentes que venden directamente a ciertos revendedores que no son sujetos pasivos del impuesto, pero no se aplica frente a otros contribuyentes que proceden del mismo modo, ¿se sitúa dentro

de los límites de la excepción prevista por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, o excede de lo estrictamente necesario?

»3) ¿Puede aplicarse tal medida a contribuyentes cuyas actividades no corresponden al objeto mencionado en el artículo 27 de dicha Sexta Directiva, o no se incluyen en los términos de la solicitud de autorización o los términos de la autorización efectiva del Consejo de Ministros?

»4) ¿La decisión de autorización del Consejo de Ministros es nula o ineficaz por razones de fondo o de procedimiento, como el hecho de que el Consejo de Ministros o los Estados miembros no hayan apreciado la medida con relación a los criterios mencionados en el artículo 27 de la Sexta Directiva, o al principio de proporcionalidad, o los principios básicos de la Sexta Directiva, o por no haber sido informado de que la medida no podía ser objeto de semejante apreciación?

»5) ¿La decisión de autorización del Consejo de Ministros significa que un contribuyente individual, como el demandante en el procedimiento principal, del cual se reconoce que ejerce su actividad sin ninguna intención de fraude o de evasión fiscal respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, no puede pretender que se le grave de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido?»

17. Hay que cambiar la presentación de las cuestiones planteadas, ya que su formulación no permite responder con claridad.

18. En efecto, las dos primeras preguntas se refieren al mismo problema general (alcance de la excepción prevista por el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva), y la segunda cuestión precisa ciertos aspectos del problema general planteado en la primera cuestión.

19. La quinta cuestión está íntimamente vinculada al análisis de las dos primeras, ya que la exclusión de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 resulta de la aplicación de una medida de excepción válidamente autorizada.

20. *A.* Mediante estas distintas cuestiones, el órgano jurisdiccional nacional pretende en lo esencial saber:

1) si el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva permite que una medida especial de excepción se aplique en los casos de evasión fiscal objetiva, en los cuales no está demostrada la existencia de ninguna intención de fraude por parte de los operadores económicos afectados;

2) si una medida especial que establece una excepción a la Sexta Directiva, tal como la prevista por el apartado 3 del anexo 4 de la VAT Act de 1983, está amparada por la disposición del apartado 1 del artículo 27, ya citado, o si es desproporcionada en relación al objetivo pretendido, consistente en evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales;

3) si el apartado 1 del artículo 27 sólo es compatible con la aplicación de la medida en cuestión respecto a ciertos operadores que venden directamente a revendedores que no son sujetos pasivos de impuesto;

4) si, a la luz de las respuestas dadas a las cuestiones anteriores, es preciso o no declarar inaplicable la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11.

21. *B.* Por lo que respecta a la primera parte de la tercera cuestión, la respuesta resulta inevitablemente de las respuestas dadas a las cuestiones precedentes, sin que sea necesario dedicarle mayor atención; en su parte final, esta cuestión plantea también el problema de saber en qué terminos, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 27, puede considerarse que el Consejo de Ministros ha autorizado tácitamente la adopción de las medidas de excepción.

22. La cuarta cuestión se refiere de nuevo al problema de los requisitos de validez de la Decisión tácita de autorización adoptada por el Consejo. Se trata de un problema que deberemos analizar en relación con las demás cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional.

23. Examinaremos todas las cuestiones planteadas como verdaderos problemas de interpretación del artículo 27 y responderemos a ellas teniendo en cuanta el carácter específico del proceso de remisión prejudicial, que no permite interpretar el Derecho nacional ni apreciar su compatibilidad con el Derecho comunitario.

3. Sistema general del Impuesto sobre el Valor Añadido

24. *A.* Para responder a estas distintas cuestiones, conviene empezar examinando el sistema general del IVA comunitario, tal como ha sido establecido en la Sexta Directiva y en las anteriores, en particular la Primera y Segunda Directivas IVA.

25. *B.* Como se sabe, estas últimas, de 11 de abril de 1967, establecieron las bases para la uniformidad de los sistemas nacionales de imposición del volumen de negocios en los países de la Comunidad.

26. La Primera Directiva [5] hizo obligatoria la adopción del IVA en todo el territorio de la Comunidad a partir del 1 de enero de 1970 (fecha que luego fue aplazada al 1 de enero de 1972), en sustitución de los impuestos acumulativos que antes se aplicaban en casi todos los países miembros (excepto en Francia).

27. La Segunda Directiva [6] estableció algunos principios generales, todavía bastantes flexibles, que en el futuro debían regular el IVA comunitario.

28. *C.* En relación con los impuestos acumulativos, el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido presenta ventajas indudables: se trata evidentemente de un impuesto *neutral* tanto para las transacciones interiores como para las internacionales.

29. Por una parte, el IVA es un impuesto que no interfiere con el grado de integración de la actividad de producción: un bien soporta siempre el mismo gravamen fiscal, cualquiera que sea la longitud del circuito de producción, dado que este gravamen depende sólo del valor añadido en cada etapa, ya que el impuesto incluido en el precio de los bienes y servicios intermedios es dedu-

5 — DO de 14.7.1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3.
6 — DO de 14.7.1967, p. 1303.

cido en cada etapa (véase Primera Directiva, octavo considerando, y párrafo 2 del artículo 2). Lo que importa es que la suma del IVA que en cada etapa grava el valor añadido durante dicha etapa sea igual al importe que resultaría de aplicar un impuesto de trato único y al mismo tipo, que gravase sólo la venta del bien por parte del detallista al consumidor final. El IVA puede, pues, considerarse como «un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el proceso de producción y de distribución precedente a la fase de gravamen» (párrafo 1 del artículo 2 de la Primera Directiva).

30. Por otra parte, el IVA permite un fácil ajuste fiscal en las fronteras mediante la devolución al exportador del impuesto soportado y la imposición de las importaciones en el país de destino al mismo tipo aplicable a las mercancías nacionales similares. Este método garantiza la eliminación de discriminaciones entre los productos nacionales e importados y la supresión de las barreras fiscales a la libre circulación de mercancías en el interior de la Comunidad, mientras no sea posible eliminar totalmente las fronteras fiscales mediante la adopción de lo que se ha convenido en llamar el «principio de origen».

31. Siendo estos algunos de los objetivos fundamentales que el sistema del IVA debía permitir alcanzar, resulta claro que la aplicación de este impuesto debe ser tan amplia como sea posible, dado que su eficacia en relación a los objetivos pretendidos es tanto mayor cuanto más se extiende la gama de productos y servicios a los cuales se aplica y la cobertura de las transacciones desde la fase de producción hasta la del comercio al por menor. Como subraya el quinto considerando de la Primera Directiva, «un sistema de Impuestos sobre el Valor Añadido logra un máximo de sencillez y neutralidad cuando el impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a todas las fases de la producción y de la distribución».

32. Además, la «generalización» del IVA es un factor esencial de su eficacia financiera, en tanto que permite garantizar unos ingresos importantes a tipos normales que se mantienen dentro de límites razonables (véase cuarto considerando de la Segunda Directiva).

33. *D.* Pero es precisamente la Sexta Directiva la que ha permitido franquear una etapa importante en la realización de los objetivos del IVA a nivel comunitario, dando significativo impulso al proceso de armonización fiscal.

34. En efecto, tanto la Primera como la Segunda Directiva, aunque crearon las bases de la uniformización de los sistemas nacionales de imposición indirecta, dejaron subsistente la posibilidad de numerosas divergencias respecto al ámbito de aplicación del impuesto y habían introducido un número aún muy limitado de conceptos comunitarios.

35. Por el contrario, la Sexta Directiva uniformizó en todos los Estados miembros la base imponible del IVA, lo que se tradujo, en relación a la Segunda Directiva, en una aplicación lo más amplia posible del impuesto.

36. Por una parte, la Sexta Directiva impuso la obligación de incluir el valor añadido en la fase del comercio al por menor en la base imponible, lo que antes era facultativo.

37. Por otra parte, introdujo la imposición de los servicios y uniformizó la lista de exenciones que los Estados miembros están autorizados a conceder.

38. Es preciso recordar también que la Sexta Directiva pretendió otro objetivo inmediato, a saber, la creación de las condiciones para que el IVA pueda constituir la base de cálculo de los recursos propios de la Comunidad: lo cual hizo indispensable la uniformización de la base imponible, requisito previo para un reparto equitativo de las cargas entre los distintos Estados miembros.

39.*E.* Pero la preocupación por someter la base imponible a un gravamen tan completo como sea posible, con un criterio general y uniforme en toda la Comunidad, se enfrenta tanto a los imperativos políticos o sociales de la exclusión de ciertas operaciones, de ciertas categorías de operadores, como al peso de las tradiciones y costumbres fiscales nacionales o a las dificultades administrativas, o bien a los problemas de organización económica o incluso las dificultades relacionadas, en ciertos casos, con la rigurosa identificación y la precisa determinación de la base imponible efectiva.

40. Por esta razón, la Sexta Directiva tuvo que aceptar algunos límites a la uniformización de los regímenes fiscales, dando a ciertas decisiones un carácter facultativo (por ejemplo, los apartados 5, 7 y 8 del artículo 5 y el apartado 3 del artículo 6) o bien dejando con carácter temporal o definitivo ciertos regímenes a la elección de los Estados miembros o de los propios sujetos pasivos (por ejemplo, el artículo 13, punto C; el régimen de las pequeñas empresas, previsto por el artículo 24; los regímenes especiales de los productores agrícolas, en virtud del artículo 25; las disposiciones transitorias del artículo 28).

41. Además, en los artículos 13 a 16, la Directiva estableció un régimen común de exenciones. Pero estas exenciones se ven limitadas en la práctica a ciertos tipos de transacciones cuya inclusión en la base imponible es muy difícil o imposible, y a determinados gastos cuya exención se justifica por importantes razones de política social.

42. La Directiva ha ido pues tan lejos como era posible en la determinación de la base imponible y, a la inversa, se limitó al mínimo indispensable por lo que respecta a las excepciones al principio de la generalidad del impuesto.

43. Esto es lo que justifica que estas excepciones no se interpreten en un sentido amplio, sino que, en la medida en que se oponen a la norma básica, por el contrario se interpreten restrictivamente.

44. Por otra parte, la Sexta Directiva permitió adoptar ciertos mecanismos destinados a enfrentarse a situaciones particularmente complejas o con riesgos de evasión fiscal que sustrajese al impuesto una parte de la base imponible.

45. Así, el párrafo 2 del apartado 4 del artículo 4, al ampliar la definición del sujeto pasivo mencionado en el apartado 1, permite a los Estados miembros considerar «como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».

46. La disposición del artículo 27, que en su apartado 1 prevé que «el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro

para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales» va en el mismo sentido.

47. Teniendo en cuenta los términos en que está redactada esta disposición, no puede excluirse que el ámbito de aplicación de las medidas de excepción incluya la disposición del artículo 11, en particular la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 que consagra el principio de que en cada transacción (entrega de bienes o prestación de servicios) la base imponible estará normalmente constituida por la contraprestación obtenida o a obtener por el proveedor o por el prestador de servicios.

48. Pues bien, es evidente que el legislador quiso que las soluciones adoptadas en virtud del artículo 27 se aparten lo menos posible de la línea definida por la normativa básica. Esta es la razón por la cual ha tenido interés en señalar (segunda frase del apartado 1) que «las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final».

49. Del mismo modo, la posibilidad de introducir medidas especiales «con el fin de evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales» debe considerarse que constituye una excepción que no pretende oponerse al razonamiento de la Sexta Directiva, sino realizar lo más completamente posible los objetivos de dicha Directiva.

50. De hecho y ante las dificultades de ciertas situaciones concretas, se trata de prever el establecimiento de mecanismos capaces de «seguir» la base imponible, evitando que, ante las circunstancias específicas que caracterizan a las transacciones en cuestión, una parte de entre ellas escape al impuesto, lo que eventualmente podría provocar distorsiones (no necesariamente resultantes de una «competencia desleal») en el trato fiscal de situaciones que, a nivel económico o comercial, son fundamentalmente idénticas.

51. Tanto en este caso como en el de las medidas destinadas a simplificar la percepción del impuesto, las medidas adoptadas pueden tomar distintas formas.[7] Una de ellas es, sin duda, la que fue utilizada por el Reino Unido en el apartado 3 del anexo 4 de la VAT Act y que ha sido aplicada a las sociedades demandadas.

52. Queda por saber si esta forma es legal y si ha sido aplicada correctamente.

53. Consideramos que los principios desarrollados hasta el momento permiten responder a estas cuestiones.

4. Análisis de las cuestiones prejudiciales

54. *A.* El primer problema de interpretación que plantea el artículo 27 es el de saber si este artículo sólo permite adoptar medidas especiales para combatir la evasión fiscal cuando existe una *intención* de evadir el impuesto, o si incluye también los casos en los cuales la evasión fiscal resulta como una

7 — Véase la declaración que se contiene en el acta de la reunión del Consejo durante la cual la Sexta Directiva fue adoptada, declaración citada por el Reino Unido en sus observaciones y mencionada en la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de abril de 1984 en el asunto 324/82 (Comisión contra Bélgica, Rec. 1984, pp. 1861 a 1881, apartado 26).

consecuencia *objetiva* de las prácticas comerciales adoptadas por los sujetos pasivos.

55. En este sentido, las sociedades demandantes mantienen que (excepto en los casos de simplificación de la percepción) la disposición del artículo 27 sólo puede aplicarse en los casos de evasión fiscal fraudulenta.

56. Este punto de vista no nos parece exacto.

57. El texto del artículo 27 de la Sexta Directiva —cualquiera que sea la versión considerada, incluida la versión inglesa— cita claramente dos conceptos distintos, a saber, el de *fraude* y el de *evasión fiscal*, y los incluye de modo expreso en la norma que dicta, como lo hace también el considerando diecisiete del preámbulo de la Directiva.

58. En este considerando, la Directiva se aparta del texto del artículo 13 de la Segunda Directiva, que sólo preveía la posibilidad de que los Estados miembros estableciesen medidas particulares «a fin de evitar algunos tipos de evasión» (léase fraude).

59. La diferencia de redacción muestra de modo claro que la Sexta Directiva ha querido incluir «la evasión objetiva», extendiendo la excepción admitida.

60. La versión inglesa de la Sexta Directiva es incluso más elocuente en este sentido. En efecto, mientras que el artículo 27 dice que se trata de evitar «certain types of tax evasion or avoidance», el considerando diecisiete cita el objetivo «to avoid fraud or tax avoidance», añadiendo este último concepto (que corresponde a la «evasão fiscal» en portugués, y a expresiones similares en las demás lenguas latinas) al de «fraud», que era el único concepto que se mencionaba en la Segunda Directiva.

61. El objetivo y el sistema general de la disposición —tal como aparecen en las apreciaciones que hemos hecho antes respecto a la sistemática de la Sexta Directiva— apoyan este punto de vista. Es evidente que se trata de medidas que establecen excepciones a las normas generales de la Directiva (en particular a la del artículo 11); sin embargo, y como hemos señalado, se trata de excepciones que, teniendo en cuenta sus objetivos y los mecanismos adoptados, deben inscribirse en el marco del espíritu general del sistema del IVA.

62. Por lo demás, es comprensible la solución que adoptó el legislador de la Sexta Directiva: la limitación del ámbito de aplicación de las medidas de excepción a los casos de fraude no permitiría alcanzar en la misma medida los objetivos de la Directiva, que dependerían además de la prueba de la intención fraudulenta, que en cada caso debería ser aportada, y crearían además posibilidades de discriminación entre dos sociedades, una de las cuales se hubiera limitado, a efectos de evasión fiscal, a copiar los métodos comerciales que la otra hubiera introducido incluso antes de la creación del impuesto.

63. En apoyo de esta interpretación puede citarse también la declaración que ya se ha mencionado y que figura en el acta de la reunión del Consejo mediante la cual fue adoptada la Sexta Directiva, declaración en virtud de la cual las medidas destinadas a evitar el fraude y la evasión fiscal podrán consistir, por ejemplo, «en disposiciones destinadas a evitar una reducción de la base imponible, considerada como injustificada por el Estado miembro».

64. Este punto de vista lo comparte también el Gobierno de la República Federal de Alemania, como se ve en las observaciones que ha presentado en el presente procedimiento.

65. En mi opinión, se ven así debilitadas las consideranciones que ambas sociedades han intentado deducir de la comparación de los textos de la Sexta y Segunda Directivas.

66. No creo que, en el Estado actual del Derecho comunitario, se haya por ello vulnerado el espíritu de la disposición del artículo 19 de la Segunda Directiva, cuyos objetivos continúan imponiéndose a las instituciones, en el marco de la eliminación de barreras fiscales en el interior de la Comunidad, de acuerdo con el artículo 35 de la Sexta Directiva.

67. *B.* Teniendo en cuenta el sistema consagrado por el artículo 27, el análisis de la validez de una medida nacional que exceptúa la Directiva debe tener dos aspectos distintos.

68. El primero es el de la *autorización* del Consejo, exigida por el apartado 1 del artículo 27: es necesario que el procedimiento, descrito en los apartados 2, 3 y 4 de este artículo (notificación a la Comisión, información de los Estados miembros, autorización expresa o tácita), haya sido aplicado en debida forma; luego, hay que tener en cuenta los términos de la autorización y la relación entre la autorización y la solicitud.

69. En segundo lugar, la validez de la medida depende de la compatibilidad con los *objetivos* del artículo 27 y con los *principios* generales de la Sexta Directiva.

70. Examinemos antes que nada el primero de estos aspectos.

71. Como observó el Abogado General Sr. VerLoren van Themaat en sus conclusiones en el primer asunto *Direct Cosmetics*,[8] los distintos trámites establecidos por el artículo 27 pretenden garantizar que «los Estados miembros no introducirán excepciones al sistema normal (en particular el del artículo 11) de la Directiva que no respondan a los criterios establecidos por el artículo 27».

72. Con este propósito, el apartado 2 del artículo 27 dispone que, cuando informa a la Comisión, el Estado miembro que desea establecer las medidas de excepción le aportará «todos los datos que sean oportunos para su ponderación».

73. Pero estas garantías deben aplicarse también a las disposiciones nacionales que —como las que están en cuestión en el presente caso— sólo conceden a ciertas autoridades administrativas una habilitación general para adoptar medidas individuales destinadas en particular a impedir los fraudes o evasiones fiscales. No puede admitirse que, al adoptar una simple disposición de habilitación general que permite a las autoridades competentes dejar de aplicar el sistema general de la Sexta Directiva, los Estados miembros se abstengan de apreciar su medida a la luz de los criterios del artículo 27, permitiendo la adopción de disposiciones individuales de ejecución que, al escapar a dicha apreciación, pueden no cumplir estos criterios.

74. Si, además, los objetivos de la disposición en cuestión y el marco en la cual debe aplicarse no están muy claros, sólo la consi-

8 — Rec. 1985, p. 617, 626.

deración global de estos elementos permitirá valorar si no se trata de una habilitación totalmente «en blanco» y, por ello, que puede apreciarse a la luz de los criterios recogidos por el artículo 27.

75. En este sentido, recordemos que el texto en cuestión de la medida debatida fue el resultado de suprimir, de la versión anterior, los términos «para proteger los intereses del Tesoro», que podrían considerarse como el equivalente de los términos «evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», utilizados por la Sexta Directiva.[9] Es esta modificación la que examinó el Tribunal de Justicia en el primer asunto Direct Cosmetics,[10] y la que consideró (apartado 27 de dicha sentencia) que rompía todo vínculo aparente entre las medidas controvertidas y las excepciones previstas por el apartado 1 del artículo 27.

76. Dado que la facultad de establecer excepciones a la Directiva, reconocida a los Commissioners, se extendió así en una medida aparentemente indeterminada, el Tribunal de Justicia dedujo (apartado 28) que resultaba necesario proceder a una nueva notificación, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 27, para que la Comisión y eventualmente el Consejo pudieran «controlar si existía aún correspondencia entre la nueva medida y el objetivo definido por el apartado 1 del mismo artículo» *(traducción provisional).*

77. El Reino Unido realizó esta notificación el 15 de marzo de 1985, y según ésta la Comisión y los Estados miembros pudieron comprobar la existencia de esta correspondencia, lo que llevó a la autorización tácita del Consejo.

78. ¿Puede deducirse que los datos recogidos en la notificación podían permitir a la Comisión y a los Estados miembros apreciar con todo conocimiento de causa y de modo exhaustivo los objetivos, el ámbito de aplicación y el carácter de la medida y, tal como solicita el Tribunal nacional, considerar como válida la autorización tácita que fue concedida?

79. En este sentido señalaremos en primer lugar que la notificación, realizada por las autoridades británicas —y cuyos términos se contienen en la decisión de remisión al Tribunal de Justicia— contienen no sólo el texto de la medida especial para la cual fue solicitada la autorización, sino también distintas precisiones sobre los objetivos que pretende alcanzar, la evolución histórica de la legislación en cuestión y las circunstancias en las cuales debe ser aplicada.

80. La notificación hace referencia más concreta al hecho de que «en el Reino Unido, ciertas sociedades, en el sector de cosméticos, por ejemplo, venden sus productos sólo a detallistas que no son sujetos pasivos del IVA. Pero aunque las sociedades y los detallistas en cuestión no pretendan sustraerse a este impuesto, el carácter de su sistema de comercialización es tal que el Impuesto sobre el Valor Añadido al producto final por el comerciante no es pagado. Las sociedades que venden productos similares por medio de revendedores al por menor ordinarios, sujetos pasivos del impuesto, y que están en competencia directa con los primeros, se ven por consiguiente en desventaja competitiva, ya que el precio de sus

9 — Véase sentencia de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics, apartado 27.

10 — Sentencia citada.

productos resulta aumentado por el IVA para el consumidor final».

81. El texto de la notificación añade, además, que la medida en cuestión sólo se aplicará a empresas lo bastante importantes («in a substantial way of business») y que ejercen sus actividades del modo descrito. Indica, pues, que la medida no se aplicará a los demás mayoristas que venden a detallistas no inscritos.

82. Nos parece, pues, lógico considerar que una notificación realizada en tales términos contiene en síntesis los elementos indispensables para permitir a sus destinatarios la comprensión de sus objetivos y su alcance y solicitar, en caso de duda o de diferencia de opiniones, su examen por el Consejo.

83. Las observaciones presentadas en el presente caso por el Consejo van en el mismo sentido.

84. En este contexto, carece de importancia la declaración realizada por un miembro del Gobierno británico durante una sesión del Parlamento, y que ha sido citada por las demandantes en el procedimiento principal en apoyo de sus tesis.

85. C. Pero en el presente caso una circunstancia específica ha venido a complicar la apreciación del problema.

86. En efecto, a consecuencia de la notificación efectuada por el Reino Unido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 27 de la Sexta Directiva, la Comisión informó a todos los demás Estados miembros y al Consejo, mediante cartas de 12 de abril y de 9 de julio de 1985, respectivamente, de que se le habia presentado una solicitud de medidas de excepción por las autoridades británicas.

87. Pero se ha comprobado que la versión inglesa de las comunicaciones de la Comisión habla de «tax evasion», que es el equivalente inglés de «fraude fiscal», y no de «tax avoidance» que, en la terminología anglosajona, corresponde mejor a «evasión fiscal».

88. La misma terminología fue utilizada en el texto inglés de la comunicación de la Decisión de autorización (85/369/CEE), publicada en el DO de 31.7.1985, y aparentemente fue utilizada también en otras dos versiones lingüísticas.

89. Una vez comprobado que se trataba de un error, el Consejo lo corrigió en el DO L 93 de 7.4.1987, p. 17. Pero este error no repercutió en la publicación en el Diario Oficial de una nueva autorización para mantener las medidas de excepción durante más de dos años. [11]

90. La circunstancia que acabamos de mencionar puede sembrar dudas respecto al ámbito de aplicación o la validez de la autorización tácita concedida por el Consejo de Ministros y, por lo tanto, sobre el alcance de la medida de excepción adoptada por el Reino Unido.

91. Pero en nuestra opinión esta circunstancia no afecta a la regularidad del procedimiento aplicado ni, por ello, a la validez de la medida adoptada por el Reino Unido y el sentido que éste ha querido claramente dar a su notificación.

11 — DO L 188 de 8.7.1987, p. 52.

92. En efecto, al mismo tiempo que la carta de la Comisión, todos los Estados miembros habían recibido el texto de la notificación del Reino Unido, que contenía las aclaraciones necesarias para comprender, a pesar del error de terminología o de traducción, el alcance de la medida en cuestión.

93. En particular, recordaremos que en la notificación en cuestión las autoridades británicas señalaban de modo expreso que estaba en cuestión la situación de empresas que no pretendían sustraerse al impuesto, pero que debido a su organización comercial lo evitaban parcialmente.

94. Por lo demás, tal como ya se ha explicado, la mayor parte de las versiones lingüísticas, incluida la francesa, no contenían el error en cuestión. Por otra parte, puede comprobarse que la carta de la Comisión, que acompañaba al texto de la notificación del Reino Unido, señalaba que se trataba de la evasión fiscal «en relación con el tipo de circuito de distribución».

95. Nada permite pues considerar que los Estados miembros han sido inducidos a error sobre el carácter de la excepción solicitada, dado que estaban en posesión de todos los elementos que permitían comprender su sentido.

96. Ningún Estado miembro —ni la Comisión— pidió que la solicitud fuera sometida al examen del Consejo, lo que hace que, en virtud del apartado 4 del artículo 27, la autorización se presumía concedida a partir del 13 de julio de 1985. Como ha subrayado el Consejo en sus observaciones, como institución, debe considerarse que ha examinado y aprobado la medida propuesta.

97. Es esta autorización tácita la que llegó a conocimiento de terceros a través de la publicación en el Diario Oficial.

98. Pero en mi opinión debe considerarse que esta autorización tácita debe tener exactamente el mismo alcance y el mismo sentido que los que fueron expuestos en la solicitud de excepción, presentada por el Estado miembro interesado.

99. El ámbito de aplicación de la medida notificada sólo podría modificarse tras ser examinada la notificación por el Consejo, denegando éste la autorización solicitada.

100. Pero no sólo ningún Estado miembro ha solicitado su examen por el Consejo, sino que tampoco ninguno de ellos ha impugnado *a posteriori* —al menos en las observaciones presentadas durante el presente procedimiento— la regularidad del procedimiento en cuestión a consecuencia de la circunstancia señalada antes.

101. En tales condiciones, nada permite afirmar que el error cometido haya podido, por sí mismo, afectar a la validez de la medida nacional adoptada a partir de la autorización tácita que fue concedida; en caso contrario, se lesionaría gravemente la expectativa legítima de un Estado miembro, y —a causa de un error totalmente ajeno a este Estado— su posición jurídica, reconocida por el Derecho comunitario.

102. Tampoco se ha lesionado la posición de los justiciables afectados por las medidas adoptadas. En caso de duda, los órganos jurisdiccionales nacionales —a los cuales corresponde aplicar su respectivo Derecho na-

cional— siempre pueden solicitar al Tribunal de Justicia, al amparo del artículo 177, que les aporte los elementos de interpretación del Derecho comunitario necesarios para permitirles controlar la regularidad del procedimiento seguido, la cual podría verse discutida si, por ejemplo, la Comisión o los Estados miembros hubieran carecido de los elementos necesarios para apreciar con todo conocimiento de causa los términos de la excepción solicitada.

103. Como ya hemos dicho, no ha sido así en el presente caso.

104. *D.* Analicemos ahora el segundo aspecto mencionado antes.

105. En las observaciones que presentaron en el presente procedimiento, las dos sociedades alegaron con carácter subsidiario que la medida adoptada por el Reino Unido era desproporcionada con relación a los objetivos que pretendía alcanzar, y que por ello excedía de los límites que le imponía el apartado 1 del artículo 27.

106. *a)* En primer lugar hay recordar, en este sentido, la orientación definida por el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión contra Bélgica, de 10 de abril de 1984,[12] en virtud de la cual las medidas especiales de excepción que los Estados miembros pueden mantener para evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales «en principio sólo pueden establecer excepciones respecto a la base imponible del IVA definida en el artículo 11 dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo».

12 — Sentencia citada, apartado 29.

107. Pero ya hemos dicho que, según la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, la base imponible está en principio constituida, para cada transacción, por el valor de la contraprestación que obtiene el vendedor del bien o el prestador de servicios. Desde el punto de vista histórico, el IVA es un impuesto sobre el consumo que en principio pretende gravar al consumidor final de los bienes, y que le obliga a contribuir en la medida de sus gastos: esta es la razón por la cual la base imponible está por lo general constituida por el valor real de la transacción y no por los valores presuntos o normales:[13] por ello, la base imponible está generalmente constituida por el valor real de la transacción y no por el valor presunto o normal.

108. Por lo tanto, conviene apreciar la importancia de la diferencia que cada medida de excepción introduce en la base imponible general del IVA, y ello con el fin de determinar si permanece dentro de los límites de lo estrictamente necesario.

109. En el presente caso, el Gobierno británico explicó que la aplicación de la medida controvertida tuvo como único efecto el de permitir gravar el valor añadido por ciertas categorías de intermediarios, con el fin de evitar la evasión fiscal y las distorsiones de la competencia que produce la introducción en el sistema de comercialización de una fase suplementaria, constituida por agentes que no son sujetos pasivos del impuesto.

13 — No procede examinar aquí el efecto que tiene en el concepto básico del IVA la introducción, en el artículo 11, punto A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, de los términos «subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones», y su inclusión en la contraprestación que constituye la base imponible del impuesto. Esta expresión procede de un compromiso, que realiza la Directiva, entre el IVA como impuesto sobre las empresas («business tax») y el IVA como impuesto sobre el consumo, que grava en el primer caso el valor añadido al coste de los factores de producción y, en el segundo, el valor añadido al precio de mercado.

110. El Gobierno británico afirma que, en tales circunstancias, los detallistas no son más que la *longa manus*, el *alter ego* del sujeto pasivo en un sistema de venta directa a los consumidores.

111. Pero el análisis de los términos de la propia medida demuestra que ésta sólo es aplicable a los casos en que la totalidad o una parte de la actividad (de hecho, las explicaciones recogidas en la notificación hablan sólo de actividades exclusivas) de un sujeto pasivo consiste en suministrar a particulares que no son sujetos pasivos del IVA mercancías destinadas a la venta al por menor.

112. Hay que admitir que, en tales circunstancias, y dada la ausencia de medidas específicamente aplicables, la totalidad o la mayoría de las ventas de este sujeto pasivo a los consumidores se realizarían a un precio exento del IVA que normalmente se debería sobre el valor añadido a los bienes en cuestión en el momento de ser vendidos por los detallistas.

113. Por ello, la base imponible ya no sería el precio final de venta a los consumidores, dado que la diferencia entre el precio final y el precio aplicado en la fase anterior escapa al gravamen del impuesto.

114. Por el contrario, si los bienes fueran vendidos directamente a los consumidores por el sujeto pasivo, por intermediación de sus asalariados o de agentes que recibirían una comisión sobre las ventas, el IVA se facturaría sobre el precio total de venta al por menor al consumidor final. Existiría entonces una distorsión de la competencia, lo cual es contrario al sistema general del IVA, y lo cual pretenden evitar medidas de excepción como las que aquí se discuten.

115. A falta de tales medidas, la distorsión de la competencia tendría incluso como efecto el de estimular a las empresas a modificar sus métodos comerciales, sustituyendo los agentes remunerados mediante una comisión por detallistas aparentemente independientes y no sometidos al impuesto. La modificación de las estructuras sería una consecuencia del impuesto, el cual perdería su deseable carácter neutral.

116. La necesidad de medidas especiales es quizás especialmente evidente en el caso del Reino Unido, teniendo en cuenta el porcentaje relativamente alto de la exención prevista en favor de las pequeñas empresas de este país.

117. En este sentido, hay que añadir que —como han subrayado el Reino Unido y la Comisión— la situación en cuestión no es comparable a la de un sujeto pasivo que efectúa ventas normales a pequeñas empresas situadas en los límites de la exención.

118. En este último caso, las ventas en cuestión sólo representan por lo general una pequeña parte del volumen de negocios del proveedor, que suele vender por medio de sujetos pasivos inscritos, y por lo tanto sólo representan una cantidad desdeñable desde el punto de vista de la evasión fiscal; por el contrario, las situaciones a las que se refieren las medidas de excepción de las que aquí se trata se refieren a empresas que practican exclusiva o esencialmente los métodos de venta antes descritos.

119. Además, el Gobierno británico explicó que el sistema de venta directa de los bienes de consumo ha conocido un considerable desarrollo, habiendo alcanzado el volumen de negocios, en 1985, 330 millones de UKL,

la mitad del cual corresponde al sector de productos cosméticos y artículos de belleza.

120. Puede llegarse razonablemente, pues, a la conclusión de que los objetivos que justificaban la solicitud del Reino Unido de que se autorizase la medida de excepción, lejos de alejarla del contexto del artículo 27, permiten pensar que se adapta a la orientación general de la Sexta Directiva.

121. *b)* Además, la solicitud de autorización de medidas excepción estaba limitada a un período de dos años (luego prorrogado a un nuevo período de dos años), ya que el Gobierno británico se comprometió a estudiar entretanto la posibilidad de modificar su Derecho interno con el fin de alcanzar los mismos objetivos sin establecer excepciones a las disposiciones de la Sexta Directiva.

122. *c)* Por otra parte, no creemos que se haya demostrado que otras soluciones —como la del párrafo 2 del apartado 4 del artículo 4, o del párrafo 2 del apartado 3 del artículo 24— puedan aplicarse siempre, o permitan alcanzar en todos los casos con la misma eficacia los mismos objetivos, incluso cuando se cumplen todos los requisitos.

123. En efecto, en lo que respecta al mecanismo previsto por el párrafo 2 del apartado 4 del artículo 4, es preciso que se cumplan conjuntamente varios requisitos: debe tratarse de personas que «gocen de independencia jurídica, pero se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes *financiero, económico y de organización*» (la cursiva es nuestra).

124. No parece que esta formulación permita abarcar todos los tipos de situaciones a las que afecta la medida de excepción del Reino Unido. Este es el caso, manifiestamente, de Laughtons Photographs, que actúa en el procedimiento principal. Las escuelas a las que vende fotografías esta sociedad son entidades autónomas, ya que entre ellas y la sociedad no existe ningún vínculo estrecho como el exigido por la disposición de que se trata.

125. Incluso cabe la pregunta de si las transacciones realizadas por Direct Cosmetics pueden considerarse incluidas en el ámbito de aplicación de la disposición citada.

126. Esto ha sido admitido incluso por la Comisión, que sin duda desaconsejó a las autoridades británicas recurrir a esta solución. En apariencia, el párrafo 2 del apartado 4 del artículo 4, constituye una excepción a la definición de la palabra «sujeto pasivo» que figura en el apartado 1 del mismo artículo, y precisada, por lo que respecta al sentido de la expresión «con carácter independiente» en el párrafo 1 del apartado 4.

127. Parece pues que, al prever la posibilidad de una excepción, la Sexta Directiva pretendió conseguir la posibilidad de un trato especial de las entidades que, en el caso contrario, serían consideradas como sujetos pasivos independientes.

128. Esto es lo que incluso parece decir implícitamente la exposición de motivos de la misma norma, recogida en la «propuesta de la Sexta Directiva» presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973 [14] y

14 — Suplemento 11/73 del Bol. CE, p. 8.

según la cual conviene permitir a los Estados miembros «no vincular sistemáticamente la calidad de sujeto pasivo a la noción de independencia puramente jurídica, bien con una preocupación de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos (por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre distintos sujetos pasivos, con el propósito de disfrutar de un régimen particular)».

129. Tal era la situación de las sociedades cuyas relaciones, a efectos de la aplicación del IVA, se discutían en los litigios que dieron lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Van Passen contra Staatssecretaris van Financiën. [15]

130. Por el contrario, los agentes de Direct Cosmetics, empleados por cuenta de terceros en sus locales de venta, han realizado prestaciones de servicios para la sociedad, a tiempo parcial y fuera del horario laboral, sin ser inscritos como sujetos pasivos del IVA.

131. En cualquier caso, no parece que las consecuencias de la hipotética aplicación de este mecanismo a una empresa como Direct Cosmetics y a sus agentes difieran notablemente de las de una medida de excepción, adoptada de acuerdo con el artículo 27 y dentro de los límites establecidos por dicho artículo.

132. Por lo que respecta a la posibilidad de utilizar el apartado 3 del artículo 24, excluyendo a los intermediarios de que se trata del régimen especial previsto para las pequeñas empresas, se trata de una opción que tiene en cuenta razones de orden administrativo y consideraciones de política económica, sobre las cuales no podemos adoptar una posición en términos generales. En ciertos casos esta solución podrá resultar más onerosa o más desproporcionada que la medida efectivamente adoptada en virtud del artículo 27; en otros casos, no será así.

133. *d)* Pero las dos sociedades demandadas en el procedimiento principal han planteado otro problema, que han vinculado a la inobservancia del principio de proporcionalidad. Este problema resulta del hecho de que la notificación señala que la medida de excepción sólo será aplicada a las sociedades «in a substantial way of business», entre las que practican el método descrito.

134. Según estas dos sociedades, el carácter vago de esta expresión (de ahí la necesidad de definir el ámbito de aplicación de la noción de «actividad importante») tiene como efecto que la habilitación es demasiado amplia, lo que reduce la posibilidad de apreciar la compatibilidad de la medida con el artículo 27.

135. No creemos que éste sea necesariamente el caso. La expresión en cuestión pretende limitar la aplicación de la excepción a los casos significativos desde el punto de vista fiscal, contribuyendo a mantener esta aplicación dentro de los límites en los cuales la evasión fiscal que se pretende evitar es realmente importante.

136. En tal medida, es compatible con el espíritu en virtud del cual el artículo 24 permite regímenes de exención para las pequeñas empresas y mediante el cual los Estados miembros adoptan y mantienen estos regímenes.

137. Lo que importa es que el ejercicio del poder discrecional que de ello resulta pueda

15 — Sentencia de 12 de junio de 1979 en los asuntos acumulados 181 y 229/78, Rec. 1979, p. 2063.

verse siempre controlado por las instancias jurisdiccionales competentes, con el fin de garantizar que este ejercicio no se aleje de los objetivos en virtud de los cuales fue autorizada la medida de excepción, y que no lesionen los derechos de los sujetos pasivos o cualquier otro principio que merezca protección.

138. El hecho de que el sistema legal británico garantice una protección jurisdiccional suficiente en este sentido ni siquiera ha sido discutido; por otra parte, el Gobierno del Reino Unido afirmó que los Commissioners habían decidido que la medida sólo se aplicaría a las empresas que tuvieran, a efectos de la aplicación del IVA, un volumen de negocios anual superior a 50 000 UKL, lo que de cualquier modo ha contribuido a precisar el marco en el que debe ejercerse la facultad discrecional.

139. *e)* En esta fase de nuestras conclusiones, creemos que no se ha demostrado que se pueda alegar el principio de proporcionalidad para devaluar la aplicación de las medidas controvertidas.

140. Pero las demandantes en el procedimiento principal han alegado también en apoyo de sus tesis la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Comisión contra Bélgica, de 10 de abril de 1984.

141. El Tribunal de Justicia consideró en los apartados 31 y 32 de esta sentencia que la normativa belga, al adoptar como punto de referencia para todos los coches nuevos el precio de catálogo notificado a las autoridades belgas, modificaba la base imponible «de un modo tan absoluto y general que no puede reconocerse que se limite a las excepciones necesarias para evitar un riesgo de evasión o de fraude fiscal» *(traducción provisional)*. En particular, no se había demostrado que fuera necesario, para conseguir el objetivo pretendido, «determinar la base imponible en función del precio de catálogo belga o excluir de modo tan general la consideración de cualquier forma de descuento o rebaja» *(traducción provisional)*.

142. En tales circunstancias, el Tribunal de Justicia dedujo que «las medidas controvertidas son desproporcionadas en relación al propósito pretendido en la medida en que establecen una excepción de modo global y sistemático a las normas del artículo 11».

143. Como el Reino Unido, puede considerarse que éste no es el caso de la medida controvertida en este asunto: ésta sólo se aplica a ciertos métodos de venta específicos, que implican una reducción no deseable de la base imponible, y en consecuencia, una «evasión fiscal».

144. Pero queda por determinar si la solución adoptada —a saber, permitir que el valor de la transacción se considere en tales condiciones como su «valor normal [16] en la venta al por menor»— suprime todas las incertidumbres respecto a su ámbito de aplicación, y, por ello, respecto a su relación de proporcionalidad con los principios y objetivos del artículo 27 de la Sexta Directiva en general.

145. La disposición de excepción no define directamente lo que hay que entender por «valor normal» (en la versión original inglesa: «its open-market value on a sale by retail»).

146. El legislador británico debió tener en mente el concepto de «valor normal» («open-market value») de un servicio, definido en el párrafo 2 del apartado 1 del punto A del artículo 11, para determinar la base imponible en el caso de servicios reali-

16 — También podría decirse «corriente».

zados por un sujeto pasivo para las necesidades de su empresa, de acuerdo con el artículo 6, apartado 3.

147. La Directiva considera, en ese caso, «valor normal» de un servicio, «todo lo que el destinatario del mismo, que se encuentre en la misma fase de comercialización en que la operación se efectúe, tendría que pagar a la persona independiente que prestase dicho servicio, en el interior del país, en el momento en que la operación se efectúe y en condiciones de libre competencia, para obtener ese mismo servicio».

148. Hay que comparar esta definición con la que adoptó el legislador británico en el párrafo 5 del apartado 10 de la VAT Act, reproducido en las observaciones del Reino Unido.

149. Tras señalar en el párrafo 2 del citado apartado 10 que «si la entrega de un bien se produce a cambio de una contraprestación en dinero, su valor corresponde al importe de esta contraprestación, al cual se añade el impuesto exigible» —definición que parece corresponder al principio general de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva—, el párrafo 5 del mismo apartado 10 dice lo siguiente:

«A efectos de la aplicación de la presente Ley, el valor normal de una entrega de bienes o de servicios corresponde al importe que debería considerarse como su valor en virtud del párrafo 2, si la entrega se realizase por la contraprestación en dinero que debería pagar una persona que no está vinculada a otra por ninguna relación que pueda afectar a esta contraprestación.»

150. En este sentido, en primer lugar conviene señalar que la referencia al «valor normal», recogida en el párrafo 2 del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Directiva, se refiere manifiestamente a las situaciones en las cuales la prestación, realizada «para las necesidades de su empresa», no implica un precio contractual.

151. Pero la Directiva considera que las prestaciones de servicios, realizadas en tales circunstancias, pueden ser asimiladas por los Estados miembros (según el procedimiento de consulta previsto por el artículo 29) a prestaciones de servicios a título oneroso, a efectos de la aplicación del impuesto, «a fin de evitar distorsiones de la competencia» que pudieran aparecer en ciertas circunstancias (artículo 6, apartado 3).

152. Pero, en tal caso, el único método que permite determinar la base imponible consiste en tomar su valor normal de mercado, tal como viene definido por el párrafo 2 del apartado 1 del punto A del artículo 11.

153. Por lo que respecta a la noción (o nociones) de «valor normal», utilizada por la legislación inglesa —tanto en el apartado 3 del anexo 4 de la VAT Act, como en el párrafo 5 del apartado 10 de la misma Ley, que no procede interpretar aquí—, conviene señalar que, cualquiera que sea el sentido que se haya querido dar a esta disposición, sólo será compatible con los objetivos de la medida de excepción y con los principios de la Sexta Directiva en la medida en que no tenga como propósito gravar un valor superior al valor añadido durante todo el proceso de distribución hasta el consumidor final.

154. En nuestra opinión, de ello se sigue que para que tal medida no sea considerada como excesiva o desproporcionada, la elec-

ción de una base imponible distinta a la contraprestación efectivamente pagada al sujeto pasivo por el «detallista», al que se entrega la mercancía, no debe coincidir con el precio de venta de la mercancía, efectivamente percibido del consumidor final, o su valor normal si, y sólo si, es imposible o excesivamente difícil conocer el precio antes mencionado.

155. Pero en este último supuesto debe tratarse del valor «normal« o «corriente» que tiene el bien cuando llega al consumidor final a través de transacciones de esta naturaleza.

156. Se trata de transacciones realizadas según estas modalidades, relativas a bienes de este carácter (por ejemplo, los productos cosméticos que no pueden venderse de otra forma, y no los productos de calidad estándar, distribuidos a través de los canales comerciales habituales).

157. Es este resultado el que debe controlar el juez nacional cuando tiene que apreciar el modo en que los Commissioners han utilizado la facultad que se les ha concedido.

158. *f)* Ilustremos ambos supuestos, a saber el de la aplicación compatible y el de la aplicación incompatible de la medida con el Derecho comunitario, mediante las situaciones de Direct Cosmetics y de Laughtons Photographs.

159. Por lo que respecta a Direct Cosmetics, de los autos resulta que esta empresa empezó vendiendo sus productos directamente a las empleadas y obreras de las fábricas, hospitales y oficinas, luego decidió (antes de ser introducida la medida excepción) recurrir a los servicios de algunas de estas empleadas, que vendían estos productos, como agentes, a sus colegas fuera de las horas de trabajo.

160. Parece que tanto en un caso como en otro los productos eran entregados a los compradores al precio de catálogo de Direct Cosmetics, consistiendo la remuneración de los agentes, en el segundo de los sistemas citados, en una comisión del 20 %, que podían retener si pagaban el precio cobrado a la sociedad en un plazo de catorce días.

161. Por lo tanto, en síntesis, no existe ninguna diferencia entre ambos métodos por lo que respecta a sus consecuencias económicas, dado que la medida de excepción garantiza un trato fiscal perfectamente apropiado de la situación en el marco del sistema del IVA, siempre que se considere que «el valor corriente del mercado» en la fase del comercio al por menor es el precio de catálogo de Direct Cosmetics en la venta al público («our price»).

162. Suponiendo que los agentes en cuestión no vendan las mercancías a un precio superior, la aplicación del impuesto sobre un importe más elevado iría manifiestamente más allá de lo que exigen los objetivos que pretende la medida de excepción: el gravamen del valor efectivamente añadido hasta la fase de la venta al consumidor final.

163. En el caso de Laughtons Photographs, parecen existir también dos métodos de venta sucesivos, ligeramente distintos.

164. Inicialmente, la sociedad concedía a las escuelas un descuento del 20 % sobre el precio de venta recomendado, a condición de que las escuelas pagasen el precio a la sociedad en un plazo de treinta y cinco días.

165. A partir de determinada fecha, la sociedad facturaba a cada escuela el precio convenido entre ambas, y las escuelas vendían las fotografías a los padres de los colegiales a un precio establecido por ellas.

166. Pero nada permite saber si perciben un precio superior al precio convenido: lo hacen en algunos casos, asignando en general los ingresos al «fondo escolar»; en otros, perciben sólo el importe que les ha facturado la sociedad.

167. En ambos sistemas, las escuelas al parecer pagan sólo las fotografías efectivamente vendidas.

168. Tanto en uno como en otro sistema, la aplicación de una medida de excepción como la prevista por la legislación británica sólo es legal si en principio pretende someter al impuesto el precio efectivamente pagado por el consumidor final.

169. En el primer sistema, en el cual se conocía de antemano el precio final, la medida en cuestión permitía impedir que el descuento del 20 %, concedido a las escuelas, escapase al impuesto.

170. Las escuelas tenían entonces un papel puramente pasivo de intermediarios sin autonomía comercial.

171. Éste no parece ser el caso del segundo método de venta: las escuelas conservan su autonomía, y ya no son exactamente la *longa manus* de la empresa, y la empresa de fotografías no conoce de antemano el precio de la venta final a los alumnos.

172. Sin embargo, cuando puede determinarse el precio real, pensamos que no está justificado considerar el «valor normal» de la mercancía como base imponible. Sólo deberá considerarse así si es imposible o muy difícil determinar y gravar directamente el precio practicado, que es la contraprestación efectiva del bien entregado.

173. Y ello, en cualquier caso, si ninguna otra solución (como la del apartado 3 del artículo 24 de la Directiva) resulta menos oneroso.

174. El fotógrafo sujeto pasivo del impuesto se vería sin duda menos penalizado, si las escuelas estuvieran sometidas al IVA por estas operaciones, que por la medida de excepción que se le aplica. Sin embargo hay que examinar si esta solución está justificada y no es en sí misma desproporcionada en relación al objetivo perseguido, teniendo en cuenta concretamente el hecho de que las actividades en cuestión tienen un carácter esporádico, absolutamente accesorio a las actividades de las escuelas, y en la mayor parte de los casos aparentemente no son lucrativas. Sin embargo, se trata de una cuestión de hecho que corresponde apreciar en primer lugar al juez nacional en cada caso concreto.

175. En cualquier caso, una medida que, finalmente, gravara inútilmente una base imponible inexistente o sólo presunta —según el valor «corriente» o «normal» del mer-

cado— excedería de los límites en que se debe circunscribir.

176. Sobre todo hay que tener en cuenta que el sistema del IVA no está destinado a impedir a las empresas que utilicen, por razones de racionalización y de reducción de costos, sistemas de venta como los descritos antes, y las medidas de excepción, establecidas frente a estos sistemas, no pueden, por lo tanto, olvidar las características de las transacciones en cuestión.

5. Respuestas a las cuestiones prejudiciales

177. En tales condiciones, proponemos al Tribunal de Justicia que responda en los siguientes términos a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional:

«1) El apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva permite autorizar a los Estados miembros a adoptar medidas especiales de implicación para evitar ciertas evasiones fiscales, y ello con independencia de que exista una intención fraudulenta.

»2) El apartado 1 del artículo 27, y los principios generales de la Sexta Directiva, no se oponen a la adopción de una medida que modifica la base imponible, definida en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, en el sentido de que somete al impuesto a un sujeto pasivo cuya actividad consiste total o parcialmente en suministrar ciertas mercancías a detallistas que no son sujetos pasivos del impuesto, por las ventas realizadas por estos últimos, en tanto que la base imponible no supere el valor que tiene el bien cuando llega al consumidor final en este tipo de transacciones, ni, cuando este valor no puede determinarse, el valor normal de este bien en una venta al por menor, y ello en tanto que no exista otra solución menos onerosa para el sujeto pasivo.

»3) La Sexta Directiva no impide que esta medida sea aplicable sólo a las empresas cuyo volumen de negocios supere un determinado límite.

»4) La aplicación de tal medida impide que se aplique la norma general recogida en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva.

»5) Se considerará concedida la autorización de esta medida, en virtud del apartado 4 del artículo 27, dentro de los límites definidos por los datos mencionados en el apartado 2 del citado artículo, siempre que estos datos contengan todos los elementos de apreciación que permitan a la Comisión y a los Estados miembros analizar sin peligro de error los objetivos y el alcance de la medida.»