CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 27 de junio de 1996 *

1. Elida Gibbs financia dos tipos de sistemas de cupones para promover las ventas al por menor de sus artículos de aseo en el Reino Unido. Cuando el consumidor presenta un cupón «de descuento», el comerciante minorista le concede un descuento de precio. Cuando el consumidor envía un cupón «de reembolso» a Elida Gibbs, esta última le reembolsa directamente el importe correspondiente. Elida Gibbs alega ante el Value Added Tax Tribunal, London, que en ambos casos debe ajustarse con carácter retroactivo la base imponible utilizada para calcular el IVA exigible a dicha empresa por sus ventas anteriores de dichos artículos a los mayoristas o minoristas. Dicho Tribunal ha planteado al Tribunal de Justicia dos cuestiones sobre la interpretación de la normativa.

I — Hechos y contexto jurídico

A — *Marco legal*

2. El artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme [1] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establece lo siguiente:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

* Lengua original: inglés.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva dispone:

«*En el interior del país*

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, 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;».

Los apartados 2 y 3 del punto A del artículo 11 determinan lo que debe incluirse en la base imponible y lo que debe excluirse de ésta. Según la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11, 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».

3. El apartado 1 del punto C del artículo 11 establece, bajo el encabezamiento «Disposiciones diversas»:

«1. 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.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.» [2]

B — *Antecedentes de hecho*

4. La empresa Elida Gibbs (en lo sucesivo, «Gibbs») fabrica artículos de aseo y es filial del grupo de sociedades Unilever. El 70 % de sus ventas son ventas directas a los minoristas; el resto lo vende a mayoristas y a establecimientos de «cash and carry» donde los minoristas pueden adquirir los productos Gibbs. Gibbs promueve la venta al por menor de sus artículos mediante dos tipos de sistemas de cupones de descuento y un sistema de cupones de reembolso.

i) Los cupones de descuento

5. En su primer sistema de cupones de descuento, el plan básico, Gibbs organiza una promoción general durante un período limitado. La empresa distribuye los cupones

2 — El subrayado es mío y se debe a la importancia esencial del presente apartado.

entre el público, directamente o en forma de cupones recortables en periódicos y revistas. Cada cupón tiene un valor nominal y lleva unas instrucciones para los consumidores y para los minoristas. A los minoristas se les informa de que Gibbs les reembolsará la totalidad del valor nominal del cupón siempre que puedan demostrar que el cupón se utilizó para comprar un producto en promoción mientras se desarrollaba esta última.

6. En su segundo sistema, el plan especial para minoristas, Gibbs organiza en asociación con el minorista una promoción para un producto específico o una determinada línea de productos, también con una duración determinada. En este caso, es el minorista quien imprime los cupones y los distribuye entre los clientes potenciales.

7. Al vender sus artículos, y con independencia de que el comprador sea un mayorista o un minorista, Gibbs factura por ellos una cantidad que incluye el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), sin hacer referencia alguna a planes de promoción actuales o futuros. Normalmente, en el momento de la compra no se sabe si a los artículos se les aplicará más tarde un plan de promoción. Las ventas del mayorista al minorista se efectúan a precios de venta al por mayor y no se ven afectadas por plan de promoción alguno. El minorista pone a la venta los artículos al precio normal de venta al público.

8. En el plan básico, el consumidor puede presentar un cupón para pagar en parte un determinado producto. El minorista no está obligado a aceptar los cupones pero, si lo hace, solicitará directamente a Gibbs que le reembolse el importe de los cupones, probándole que éstos representan productos Gibbs vendidos por él. En el plan especial para minoristas, el minorista está obligado por contrato a aceptar los cupones.

ii) Los cupones de reembolso

9. En este sistema, los cupones se imprimen directamente en el envoltorio de los productos Gibbs. El cupón ofrece una devolución en metálico de una parte del precio de compra pagado por el cliente al minorista, y sirve al mismo tiempo de comprobante de la compra. Todo consumidor que cumpla las requisitos indicados en el cupón puede enviarlo directamente a Gibbs (o a sus agentes) para obtener el pago prometido. En dichos requisitos, transcritos en la resolución de remisión, se exige al consumidor que envíe el cupón de reembolso junto con otros dos envoltorios de productos Gibbs.

iii) El recurso de Gibbs

10. El 24 de agosto de 1992, Unilever, sociedad matriz de Gibbs, solicitó a los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») la devolución de una

suma de 883.894 UKL que afirmaban haber declarado en exceso, desde 1984, en lo relativo a los cupones de descuento y de reembolso, alegando que el reembolso del valor nominal de los cupones constituía un descuento retroactivo, que reducía por tanto la base imponible de la entrega de bienes inicial. El 5 de mayo de 1993 se desestimó la solicitud, basándose en que los cupones no suponían reducción alguna del precio entre el fabricante y el minorista, sino que formaban parte de la contraprestación por los bienes entregados por el minorista al consumidor, es decir, una «contraprestación de un tercero» prevista en el apartado 1 del punto A del artículo 11. Los Commissioners han alegado además, posteriormente, que no existe «relación directa entre la entrega de bienes (del fabricante al minorista o mayorista) y el pago del cupón de reembolso (del fabricante al consumidor final)».

C — *Procedimiento nacional*

11. Gibbs recurrió dichas decisiones ante el Value Added Tax Tribunal, London (en lo sucesivo, «VATT»). Gibbs alegó que, con arreglo a la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, la contraprestación recibida por la entrega de los productos en cuestión es la cantidad realmente facturada por tales ventas menos el importe desembolsado para canjear los cupones. Como argumento sustitutivo afirmó que las pagos efectuados para canjear los cupones debían considerarse transacciones incluidas en el ámbito de aplicación del apartado 1 del punto C del artículo 11.

12. Los Commissioners alegaron que las transacciones en que se emplean cupones no dan lugar a reducción alguna de la contraprestación obtenida por Gibbs a efectos del IVA, que sigue siendo el importe que los minoristas o mayoristas deben pagar a Gibbs por los artículos que ésta les ha vendido. El canje de los cupones por parte de Gibbs en uno u otro sistema representa una contraprestación de un tercero en la venta del minorista al consumidor. En el caso de los cupones de descuento, los Commissioners alegaban que el minorista obtiene una contraprestación que consta de dos partes, el importe en efectivo abonado por el cliente y el valor monetario del cupón abonado por Gibbs. Los Commissioners alegaban que la contraprestación en la venta al minorista es el importe que este último debe pagar a Gibbs o, si la venta se efectuó a través de un mayorista, la suma que el minorista paga al mayorista o que este último le factura. No puede darse un ajuste retroactivo de la contraprestación ni en la venta de Gibbs al minorista ni, *a fortiori*, en la venta al mayorista, que no participa ni se ve afectado en modo alguno por los planes de promoción.

13. En el sistema de cupones de reembolso, el minorista recibe del consumidor la totalidad del precio de venta al por menor; el reembolso del bono no afecta al minorista, sino únicamente a su cliente. Los Commissioners alegaron que, como no se trataba por tanto de minoristas que ofrecieran una reducción en el precio de venta al por menor de los artículos vendidos por ellos, no se podía considerar que Gibbs hubiera obtenido en la venta precedente de tales artículos una contraprestación inferior a la que realmente facturó al minorista (o al mayorista).

14. El VATT considera que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Boots Company [3] no ha resuelto los problemas de interpretación del Derecho comunitario que plantea la aplicación de estos sistemas de promoción, y que existen razones de peso en apoyo de la tesis de que el reembolso de cupones que efectúa Gibbs en la venta de sus productos a los consumidores debe tenerse en cuenta para determinar la «base imponible» de la venta de dichos productos en una fase anterior. El VATT señala, en especial, que «una interpretación extensiva» de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Glawe [4] podría apoyar los argumentos de Gibbs. Tras hacer referencia expresa a la necesidad de interpretar uniformemente el Derecho comunitario, el VATT decidió plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones que se indican a continuación:

«1) Cupones de descuento

Interpretando adecuadamente la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11, ¿cuál es la "base imponible" de un sujeto pasivo que efectúa una entrega inicial de bienes del modo en que lo hace la empresa Elida Gibbs (descrito en el apartado 4 de la resolución provisional), es decir, cuando:

a) el sujeto pasivo que efectúa la entrega inicial de bienes es un "fabricante" que emite unos cupones de descuento, que serán canjeados al comerciante minorista por el propio fabricante o por cuenta del mismo al "importe indicado" (en el cupón);

b) los cupones, distribuidos a clientes potenciales en el marco de campañas de promoción de ventas, pueden ser aceptados por el minorista cuando el cliente le compra un tipo específico de artículos;

c) el fabricante ha vendido dichos artículos, bien directamente al minorista, bien a un mayorista, al "precio de fábrica", y

d) el minorista acepta los cupones al vender al cliente dichos artículos, los presenta a continuación al fabricante y recibe el importe indicado?

¿La base imponible es el precio de venta del fabricante o dicho precio menos el importe indicado en el cupón?

¿Supone alguna diferencia en la respuesta a la pregunta anterior que el fabricante efectúe la primera entrega de bienes a un mayorista en vez de directamente al minorista?

3 — Sentencia de 27 de marzo de 1990 (C-126/88, Rec. p. I-1235; en lo sucesivo, «sentencia Boots»).

4 — Sentencia de 5 de mayo de 1994 (C-38/93, Rec. p. I-1679).

2) Cupones de reembolso

Interpretando adecuadamente el apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11, ¿cuál es la "base imponible" de un sujeto pasivo que efectúa una entrega inicial de bienes del modo en que lo hace la empresa Elida Gibbs (descrito en el apartado 4 de la resolución provisional), es decir, cuando:

a) en el marco de un plan de promoción, el sujeto pasivo que efectúa la entrega inicial de bienes ("el fabricante") vende ciertos artículos al "precio de fábrica", bien directamente al minorista, bien a un mayorista;

b) en el envoltorio de dichos artículos se ha impreso un cupón de reembolso con un "importe indicado" en él, que da derecho al cliente que demuestre haber comprado uno de tales artículos y cumpla los demás requisitos mencionados en el cupón a que se le reembolse dicho "importe indicado" contra presentación del cupón al fabricante;

c) un cliente compra uno de dichos artículos a un minorista, presenta el cupón al fabricante y percibe el importe indicado?

¿La base imponible es el precio de venta del fabricante o dicho precio menos el importe indicado en el cupón?

¿Supone alguna diferencia en la respuesta a la pregunta anterior que el fabricante efectúe la primera entrega de bienes a un mayorista en vez de al minorista?»

II — Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

15. Han presentado observaciones escritas ante este Tribunal de Justicia Gibbs, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Francesa, la República Federal de Alemania, la República Italiana y la Comisión, y han expuesto sus observaciones orales en la vista Gibbs, el Reino Unido, la República Francesa, la República Helénica y la Comisión.

III — Análisis de las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia

16. Propongo comenzar analizando la segunda cuestión, relativa a los cupones de reembolso, porque comparto la opinión de Alemania en el sentido de que la respuesta que se de a la segunda cuestión ayuda a analizar la primera.

A — *Los cupones de reembolso*

17. En su segunda cuestión, el VATT pretende esencialmente saber si la base imponible a efectos de la Sexta Directiva de una transacción que consiste en una entrega de bienes efectuada por el fabricante de éstos a los minoristas (y en ciertos casos a los mayoristas, que a su vez los entregarán a los minoristas) a un precio dado puede verse afectada por el reembolso posterior por parte del fabricante de unos cupones de reembolso impresos en el envoltorio. En otras palabras, la cuestión que se plantea el Tribunal de Justicia es si la contraprestación a efectos de IVA por la entrega inicial de bienes efectuada por el fabricante se ve reducida retroactivamente en el caso de que este último reembolse posteriormente una parte del precio de venta al público pagado por dichos artículos a todo consumidor que le envíe un cupón para obtener un reembolso en metálico.

18. Gibbs insiste especialmente en el principio de que el IVA es un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en que dicho volumen de negocios debe ser «el volumen de negocios real y auténtico» y en que así se indica en el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios [5] (en lo sucesivo, «Primera Directiva»), según el cual el principio del IVA «consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios *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 produzca en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen». [6] Según Gibbs, dicho volumen de negocios real es el precio que recibe de los minoristas menos la cantidad en metálico que paga a los consumidores que envían los cupones de reembolso. Dicha empresa indica que «el efecto económico del cupón de reembolso es idéntico a la situación en que el fabricante concede un descuento al minorista, que a su vez repercute la totalidad del descuento sobre el consumidor». Gibbs alega que, si el IVA es un impuesto sobre el consumo, la Administración Tributaria debe percibir el IVA únicamente sobre el importe neto pagado por el consumidor final (en la venta al por menor); y no ocurrirá así a menos que se considere deducible de la base imponible de la entrega inicial de bienes el reembolso efectuado por el fabricante, con arreglo al apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva. En apoyo de este tesis, la Comisión señala que, cuando Gibbs reembolsa los cupones, procede considerar que se ha dado una «reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada», conforme a lo previsto en dicha disposición.

19. Resulta esclarecedor comenzar por analizar el precio al por menor o de venta al público. En transacciones del tipo de las que se dan en el sistema de cupones de reembolso de Gibbs, la contraprestación por la entrega de bienes que efectúa el minorista sólo puede ser, a mi juicio, la totalidad del precio de venta al público. Esta es la única contraprestación identificable que se recibe. Es además el «valor subjetivo» que las partes atribuyen

5 — DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3.

6 — El subrayado es de Gibbs.

a la contraprestación, en el sentido en que se usó dicha expresión en la sentencia Naturally Yours Cosmetics. [7] Del mismo modo, la contraprestación por la entrega inicial del fabricante al minorista debe seguir siendo el precio facturado inicialmente. [8] Cuando el minorista vende los artículos no tiene la menor idea de si, una vez efectuada la compra, el consumidor podrá cumplir o cumplirá de hecho los requisitos de reembolso exigidos por Gibbs. Y aún más importante, en el momento en que Gibbs efectúa la entrega inicial de bienes no hay modo alguno de saber si se presentará al canje algún cupón de reembolso.

20. Sin embargo, Gibbs se basa en el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva, alegando que la base imponible en la fase de consumo final debería ser el precio menos el supuesto descuento que ella concederá al consumidor. En mi opinión, dicha disposición no es aplicable a un pago efectuado, como ocurre en el presente asunto, por un tercero. El precio convenido entre las partes en la venta al por menor no experimenta cambio alguno. Como indica con acierto Alemania, con arreglo al artículo 11 «una modificación (reducción) de la base imponible sólo puede tener lugar mediante un proceso que afecte a la base imponible *de la transacción entre la persona que efectúa la entrega de bienes y quien los recibe*». [9] En la sentencia Boots, el Tribunal de Justicia no declaró que afectara a la base imponible de la entrega inicial de bienes un descuento concedido, no al cliente directo del sujeto pasivo (es decir, en este caso, el minorista), sino a un tercero (en este caso, el cliente del minorista).

21. Además, cuando el fabricante reembolsa los cupones tras recibir la correspondiente solicitud, ni el minorista ni el fabricante pueden comprobar si los artículos por los que se ha concedido el reembolso son precisamente los que el fabricante vendió a un minorista dado, pero sin embargo, según las tesis de Gibbs, el reembolso debe atribuirse a dicha venta inicial. [10] No creo que el asunto Glawe ayude a Gibbs a superar el obstáculo de la falta de correlación entre la venta inicial y los artículos a los que corresponde el cupón reembolsado posteriormente. En dicho asunto, el servicio prestado consistía en la instalación y explotación de máquinas tragaperras, programadas de tal modo que distribuían como premios a los jugadores un 60 % como mínimo del total de monedas apostadas. Estaba claro por tanto que la contraprestación pagada por cada jugador para tener la oportunidad de ganar era *por término medio* un 40 % de su apuesta. Sin embargo, el asunto solamente se ocupaba de las transacciones en una sola de las fases de la cadena comercial, a saber, las existentes entre el propietario o explotador de la máquina y los jugadores. El Tribunal de Justicia adoptó el único medio factible de aplicación del IVA a lo que eran unas transacciones de juego *sui generis*. El razonamiento seguido en las muy especiales circunstancias del asunto Glawe no puede extrapolarse para crear un principio general aplicable a una serie de

7 — Sentencia de 23 de noviembre de 1988 (230/87, Rec. p. 6365), apartados 16 y 17; en lo sucesivo, «sentencia Naturally Yours».

8 — Esta conclusión se aplica *a fortiori* cuando el fabricante entregó inicialmente los bienes a un mayorista.

9 — Subrayado en el original.

10 — Dicha tesis resulta aún menos plausible cuando existe una transacción intermedia entre el fabricante y un mayorista. Sin embargo, en la vista, el Agente de Gibbs solicitó expresamente al Tribunal de Justicia que se concentrara en los casos en que no hay mayorista. Como se deduce con claridad de los hechos establecidos por el órgano jurisdiccional remitente que la mayoría de los casos son de este tipo y Francia es la única en conceder importancia a esta distinción, en lo sucesivo concentraré mi análisis en las ventas directas al minorista.

transacciones más compleja que abarca diversas fases de la cadena de distribución. El minorista es ajeno a la transacción entre el fabricante y el consumidor propia del plan de cupones de reembolso. La tentativa de sostener, como hace Gibbs, que la aceptación por parte del consumidor de la «oferta» contenida en el cupón, relacionada con la venta al por menor, puede alterar el precio acordado en la transacción anterior en la que el fabricante vendió los artículos al minorista, distorsionaría la realidad comercial y daría lugar a un inaceptable e injustificable grado de incertidumbre en el sistema del IVA comunitario.

22. El Reino Unido mantiene que el consumidor que logra que Gibbs le canjee el cupón de reembolso recibe el equivalente de una subvención. A su juicio, dicha subvención debe considerarse «directamente vinculada» a la venta al por menor, en el sentido de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, y, por tanto, parte integrante de la contraprestación por dicha venta al por menor. No me parece convincente este argumento. Para estar comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha disposición, las subvenciones deben formar parte de la contraprestación «obtenida por quien realiza la entrega». En este caso, es el comprador quien recibe el dinero. La necesidad de determinar con certeza el precio y el volumen de negocios del minorista apoya una interpretación estricta de la mencionada disposición.

23. La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 establece que, en las entregas de bienes, la base imponible estará constituida «por la totalidad de la contraprestación de quien realice la entrega [...] obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]». El Tribunal de Justicia indicó en la sentencia Boots que «los apartados 2 y 3 [del punto A del artículo 11] enumeran ciertos elementos que deben incluirse en la base imponible y otros que no deben incluirse. [...] Así, los elementos mencionados en el apartado 2 se consideran por la propia Directiva constitutivos de la "contraprestación", y, por lo tanto, de la base imponible, y los elementos mencionados en el apartado 3 quedan excluidos, también *ex lege*, de esta noción de contraprestación». [11] Para clasificar un elemento concreto, el Tribunal de Justicia declaró que es preciso examinar primero los apartados 2 y 3 del punto A del artículo 11 y verificar si dicho elemento está comprendido en alguno de dichos apartados, y que únicamente cuando dicha clasificación sea imposible «habrá que referirse a la noción general mencionada en la letra a) del apartado 1».

24. Es cierto que Gibbs no invoca ninguno de estos apartados en apoyo de su pretensión de que se resten sus pagos en efectivo de la contraprestación que se le atribuye y se ajuste en consecuencia su base imponible. Lo que alega, en cambio, es que dichos pagos representan «descuentos concedidos al consumidor final». Con arreglo al apartado 3 del punto A del artículo 11, los descuentos se traducen en reducciones de la base imponible en dos supuestos. A mi juicio, el reembolso no puede calificarse de rebaja o descuento de precio de los contemplados en la letra b) del apartado 3, puesto que resulta evidente que no es ni «concedido al comprador» del fabricante ni «con efecto en el mismo momento en que la operación se realice». Tampoco se trata de un «descuento por pago anticipado»

11 — Véase el apartado 15 de la sentencia.

de los que se contemplan en la letra a) del apartado 3 del punto A del artículo 11. En otras palabras, la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 no contempla las «reducciones de precio», por utilizar la fórmula general que adoptó el Abogado General Sr. Van Gerven en sus conclusiones en el asunto Boots, [12] que se derivan indirectamente de los pagos en metálico efectuados por un tercero al comprador de los bienes o servicios. No me parece razonable interpretar la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, como lo hace Gibbs, considerando que excluye implícitamente de la determinación de la base imponible los pagos de una parte del precio efectuados por un tercero. Como vimos anteriormente, dicho apartado se refiere expresamente a la contraprestación procedente de un tercero en unos términos que no concuerdan con las tesis de Gibbs.

25. No me parece más plausible la alegación de Gibbs, apoyada por la Comisión y basada en el apartado 1 del punto C del artículo 11, según la cual el reembolso del cupón debe considerarse una reducción del precio concedida después de efectuada la operación. Un pago unilateral en beneficio de ciertos consumidores no puede transformarse en una reducción de precios *ex post facto* de una transacción completamente diferente y no identificada. En el plan de cupones de reembolso no se exige al consumidor que solicita el reembolso que identifique al minorista al que compró el producto. Como indiqué anteriormente, en lo relativo a la determinación de la cuantía de la contraprestación abonada con arreglo al punto A del artículo 11, el Tribunal de Justicia siempre ha considerado necesario un vínculo directo entre los bienes o servicios suministrados y el supuesto pago. [13] A mi juicio, la base imponible de una transacción así determinada no puede reducirse en virtud del apartado 1 del punto C del artículo 11 a menos que exista un vínculo directo similar entre la supuesta reducción posterior y la transacción sujeta a gravamen de que se trate. En el presente asunto no existe tal vínculo. En una transacción, Gibbs vende ciertos artículos, normalmente a un minorista, a un precio dado, que no varía, y en otra transacción dicha empresa reembolsa a un tercero parte del precio que este último pagó al comprar algunos de esos artículos a un minorista (pero no necesariamente al mismo).

26. Opino también que el hecho de excluir de la base imponible una parte del precio convenido, tomando en consideración un pago posterior de un tercero al comprador, podría distorsionar totalmente el sistema del IVA. El apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva define como entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA las realizadas *a título oneroso* en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. [14] El Tribunal de Justicia definió dicha contraprestación como un importe que debe poder «expresarse en dinero» y como un «valor subjetivo», es decir, el dinero «realmente percibido» por la persona que realiza la entrega de bienes o presta el servicio «y no un valor estimado según criterios objetivos». [15] La utilización del término

12 — Véase el punto 11 de sus conclusiones.

13 — Véanse, por ejemplo, la sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445; en lo sucesivo, «sentencia de las patatas holandesas»), apartado 12 y la citada sentencia Naturally Yours, apartado 12.

14 — Citado en el punto 2 *supra*; el subrayado es mío.

15 — Véase la citada sentencia de las patatas holandesas, apartado 13.

«subjetivo» puede prestarse a confusión, pero lo que se pretende con él, a mi juicio, es excluir toda valoración independiente de la que adoptaron las partes en la transacción. [16] Desde mi punto de vista, permitir que el importe «subjetivo» determinado por las partes en la transacción que se examina varíe a causa de una transacción totalmente independiente entre una de las partes y un tercero supondría una revolución radical en el concepto de contraprestación utilizado de la Sexta Directiva, tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

27. Me ha impresionado también particularmente el vigor de las alegaciones del Reino Unido, Alemania y Grecia en el sentido de que aceptar la tesis de Gibbs y de la Comisión sobre la necesidad de restar de la base imponible de la venta inicial el importe de estos reembolsos retroactivos, en virtud del apartado 1 del punto C del artículo 11, provocaría graves repercusiones en el sistema de deducción del impuesto soportado que establece en la Sexta Directiva. Alemania señala que el cliente de Gibbs (es decir, normalmente el minorista) no tiene obligación alguna, legal o de otro tipo, de modificar (en este caso, de reducir) su solicitud de deducción del IVA soportado en función del reembolso pagado por Gibbs a un tercero (es decir, al cliente del minorista). El Agente del Reino Unido expresó sucintamente el dilema en la vista: «[...] ¿cómo va el minorista, en primer lugar, a reducir ahora [en la cuantía del reembolso] el importe que declaró para el cálculo del IVA soportado y cómo va el consumidor, en segundo lugar, si estuviera dado de alta a efectos de IVA, a reducir también su IVA soportado en función del importe de la subvención?» [17] Lógicamente, Gibbs debería devolver al minorista todo el IVA incluido en el precio original que se pretende cargado incorrectamente. Evidentemente, esto sería imposible porque no es posible identificar al minorista. El objetivo de armonización de la base imponible del IVA, al que el Tribunal de Justicia hizo referencia en la sentencia Bally, [18] se vería en peligro si se adoptara un método diferente de cálculo de la contraprestación para la base imponible de Gibbs, por una parte (precio menos pagos en metálico), y para las compras del minorista, por otra (precio sin deducciones). En la sentencia Bally, el Tribunal de Justicia rechazó la tesis de que el minorista podría pagar el IVA correspondiente al importe que recibiera de las sociedades emisoras de tarjetas de crédito, tras deducir las comisiones, mientras que el consumidor habría pagado el precio íntegro, IVA incluido, al utilizar su tarjeta de crédito. No estoy de acuerdo con Gibbs y la Comisión cuando afirman que esto es únicamente un problema de facturas, de papeleo en suma. Como Grecia señaló con acierto, las facturas desempeñan un papel fundamental en el sistema del IVA.

28. En la vista, la Comisión respondió a este argumento alegando que la letra b) del apartado 1 del artículo 20, que forma parte del artículo relativo a la «Regularización de las

16 — Véanse a este respecto mis conclusiones de 27 de junio de 1996 en el asunto C-288/94, Argos Distributors, Rec. p. I-5311, punto 21.

17 — El Reino Unido habla de subvención en este contexto a pesar de que, como indiqué en el punto 22 *supra*, el pago correspondiente constituye en realidad una contraprestación de un tercero.

18 — Sentencia de 25 de mayo de 1993 (C-18/92, Rec. p. I-2871), apartado 12.

deducciones», contempla expresamente el caso en que la deducción se haya producido con posterioridad a la declaración. Dicha alegación no es en absoluto convincente. Resulta totalmente natural adoptar disposiciones relativas a dichas deducciones, en la medida en que se produzcan con arreglo a lo previsto en con el apartado 1 del punto C del artículo 11. Sin embargo, la mera existencia de una obligación de los Estados miembros de establecer un mecanismo de regularización no autoriza, a mi juicio, a interpretar el apartado 1 del punto C del artículo 11 de un modo que viola abiertamente el punto A del artículo 11. Un derecho válido a invocar una reducción del precio sólo puede nacer cuando es la persona que realiza la entrega quien concede con posterioridad a su cliente la reducción del precio de que se trata. [19]

29. Considero por consiguiente que el Tribunal de Justicia debe responder a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente que la base imponible de la entrega inicial de bienes entre el fabricante y el minorista (o al mayorista) no se ve afectada por el importe de un reembolso posterior del fabricante al cliente del minorista. A continuación procede analizar la primera cuestión del órgano jurisdiccional remitente, relativa a los cupones de descuento.

B — *Cupones de descuento*

30. Gibbs alega que, para que el impuesto sea exactamente proporcional al precio de los artículos, la base imponible debe calcularse tomando como base el importe que la persona que efectúa la entrega de bienes recibe realmente; es decir, en el presente asunto, descontando la cantidad que pagó al canjear los cupones. Dicha empresa considera que el artículo 11 de la Sexta Directiva permite alcanzar este resultado siguiendo dos caminos: o bien considerando que la contraprestación recibida, a efectos de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, es el ingreso neto del fabricante o bien, como solución sustitutiva, considerando que las cantidades gastadas para canjear los cupones son reducciones del precio producidas después del momento en que la operación quedó formalizada, con arreglo al apartado 1 del punto C del artículo 11.

31. Por lo que respecta a su primera tesis, Gibbs se basa especialmente en la sentencia Boots. Aunque reconoce que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Boots se refería a un sistema de descuentos ofrecido por un minorista a sus clientes, Gibbs alega que el mismo razonamiento puede aplicarse a los descuentos ofrecidos por los fabricantes a los consumidores finales. A este respecto invoca ante el Tribunal de Justicia el razonamiento seguido por el Conseil d'Etat francés en el asunto Berthier-Savéco. [20] La Comisión apoya la segunda tesis de Gibbs. Dicha Institución alega que, en el caso de un fabricante que aplica un sistema de descuentos como el de Gibbs, si se considerara base imponible el importe total de la entrega inicial de bienes, como hicieron los Commissioners, ello equivaldría a utilizar un «valor normal de mercado», en contra de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, tal como la interpreta el Tribunal de Justicia.

19 — Véase el punto 24 *supra*.

20 — Sentencia de 20 de marzo de 1974, asunto nº 85.681.

En su opinión, el valor nominal de los cupones canjeados debe deducirse del precio inicial, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del punto C del artículo 11.

32. Francia apoya también esta segunda tesis, pero sólo en lo que se refiere a los artículos vendidos directamente por el fabricante al minorista. Cuando existe una relación directa, el canje de los cupones puede considerarse efectivamente una reducción del precio de la venta inicial. Por analogía con la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11, que requiere que las rebajas y descuentos de precio surtan efecto en el mismo momento en que la operación se realice, Francia alega que una reducción de precio posterior a la operación de las contempladas en el apartado 1 del punto C del artículo 11 sólo puede producirse cuando es la persona que realiza la entrega de bienes quien otorga la reducción al adquirente. Por tanto, cuando en la cadena de distribución interviene un mayorista, el reembolso definitivo de los cupones efectuado por el fabricante constituye un pago efectuado al minorista por un tercero.

33. El Reino Unido, apoyado por Alemania, [21] Grecia e Italia con razonamientos sustancialmente idénticos, alega que los cupones no constituyen un descuento en el precio de venta al por menor, que podría imputarse a la primera venta de los artículos, sino que en realidad forman parte de la contraprestación por la venta al por menor. Como la aplicación de un sistema de incentivos de este tipo supondría dificultades prácticas evidentes para Gibbs, la utilización de los cupones de descuento le proporciona un medio ideal para obtener con eficacia el mismo resultado, es decir, beneficiar al consumidor final al tiempo que promociona la venta de los productos de Gibbs. El Reino Unido no distingue entre la venta directa de los artículos y la indirecta a través de un mayorista. En su opinión, esta última no hace sino recalcar aún más la falacia de las tesis de Gibbs, que pretende reducir ficticiamente varias transacciones a una sola. El Reino Unido sostiene que caso de autos es claramente diferente del asunto Boots. A diferencia de lo que ocurría en este último asunto, el minorista en el sistema de Gibbs no se compromete mediante la emisión del cupón a conceder un descuento y, por consiguiente, «resulta contrario a la evidencia considerar que el minorista reduce el precio de sus artículos por la mera aceptación de un cupón emitido por un tercero con el que no tiene vínculo económico alguno y al que quizá no ha comprado los artículos».

34. Tiene una importancia fundamental para las tesis de Gibbs que la situación del minorista no se vea negativamente afectada por ningún ajuste favorable para Gibbs de su propia base imponible. Si el IVA que deben abonar los minoristas aumentara como consecuencia de los sistemas de promoción, es evidente que no estarían dispuestos a participar en ellos. En la transacción hipotética que presenta a título de ejemplo al Tribunal de Justicia, Gibbs resta del precio de venta al

21 — Alemania sostiene, sin embargo, que la base imponible del fabricante debe reducirse, pero sólo cuando se cumplan ciertos requisitos estrictos, es decir, si la reducción se produce en cada una de las transacciones de la cadena de distribución, de modo que el minorista recupere finalmente una parte de la contraprestación que pagó por la entrega de bienes, que a su vez podrá repercutir al consumidor vendiéndole el producto más barato, y si el fabricante emite una factura rectificada que permitirá al minorista la correspondiente rectificación del IVA soportado a efectos de deducción. Por lo que respecta al sistema de Gibbs, Alemania alega, remitiéndose al apartado 22 de la sentencia Boots, que el canje de los cupones por parte de Gibbs constituye una contraprestación de un tercero que no puede afectar a la contraprestación correspondiente a la entrega inicial de bienes efectuada por el fabricante.

por menor el importe del cupón y no incluye en la base imponible del minorista el reembolso obtenido de Gibbs. Unicamente partiendo de esta importante —y en mi opinión incorrecta— hipótesis logra Gibbs que la situación del minorista no se vea afectada por la reducción de la base imponible que dicha empresa solicita para ella. Sin dicha reducción, el reembolso de los cupones aumentaría automáticamente la diferencia entre los ingresos y los gastos del minorista y, por consiguiente, el IVA del minorista. Habida cuenta de la analogía esbozada con el asunto Boots, resulta oportuno señalar que no era éste en absoluto el método empleado por esta última sociedad para contabilizar los beneficios de un sistema similar. Boots incluía en sus ingresos brutos a efectos del IVA todos los pagos recibidos de los fabricantes al reembolsar los cupones y reconocía así su deuda en términos de IVA por dichos pagos. Todas las partes en aquel asunto aceptaban dicho planteamiento y no hubo necesidad de someterlo al Tribunal de Justicia, al que sólo se le pidió en aquella ocasión que se pronunciara sobre los casos en que no existía un reembolso por parte del fabricante. [22] La tesis de Gibbs implica que Boots cometió un error al reconocer dicha responsabilidad. Yo considero en cambio que Boots actuaba con arreglo a una interpretación correcta de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11.

35. Los cupones de promoción emitidos por Gibbs aparecen en los anuncios en periódicos y revistas o se distribuyen entre el público. Los cupones pretenden inducir a los consumidores a comprar determinados productos Gibbs, prometiéndoles una reducción de precio. Su única función es por consiguiente promover las ventas. Gibbs se ofrece a pagar una parte del precio en nombre del consumidor. En el cupón se informa al minorista de que, si acepta esta oferta, Gibbs le reembolsará el importe de la reducción de precio concedida al consumidor. El pago que Gibbs hace al minorista es, por tanto, una parte del precio de venta al por menor del artículo. Empleando los términos de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, constituye una parte de la contraprestación que recibe el minorista por la venta de los bienes. No es una contraprestación recibida «con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes [o] del destinatario de la prestación» sino «de un tercero». Sería igualmente correcto considerar dicho pago una subvención al consumidor «directamente vinculada al precio de estas operaciones». [23] Como exige una jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, [24] existe un vínculo directo entre la entrega de los bienes y dicho componente de la contraprestación.

36. Si el reembolso del cupón forma parte de la contraprestación en la venta al por menor, o sencillamente del precio de venta al por menor, estoy de acuerdo con Alemania en que no puede constituir simultáneamente una devolución parcial de la contraprestación que el minorista entregó inicialmente al fabricante. El minorista ha comprado ya y ha pagado, o bien adeuda aún, los artículos que ofrece a la venta en su establecimiento a los

22 — Véanse el informe para la vista en el asunto Boots, Rec. 1990, pp. I-1235 y ss., especialmente pp. I-1236 a I-1238, puntos 5, 7 y 12, y las conclusiones del Abogado General Sr. Van Gerven en dicho asunto, punto 2.

23 — A diferencia de los pagos efectuados en el sistema de cupones de reembolso, los efectuados en el marco del sistema de cupones de descuento adoptan la forma de un reembolso al minorista de la reducción de precio que *se le pidió que concediera al consumidor.*

24 — Véanse, por ejemplo, los pasajes de las sentencias de las patatas holandesas y Naturally Yours citados en la nota 13 *supra.*

precios que allí se indican. Al igual que su precio de venta fijado no resulta afectado por el hecho de que Gibbs calce los zapatos del consumidor para pagar una parte del mismo, su precio de compra no resulta afectado por el hecho de que el fabricante al que compró el producto reembolse el cupón. El Reino Unido recurrió en la vista a una vívida y convincente comparación en la que presentaba a los representantes del fabricante frente al mostrador de la tienda y ofreciéndose a abonar en efectivo diez peniques del precio de determinados productos. Evidentemente, tales pagos no afectarían en absoluto al precio inicialmente facturado por el fabricante al minorista. De hecho, sabemos que alrededor de un 30 % de las ventas de Gibbs se efectúan a través de mayoristas, y en este supuesto no ha existido, en ningún caso, una venta anterior de la que pueda decirse que hay que reducir el precio cuando el minorista solicita el reembolso del cupón al fabricante.

37. Se deduce inexorablemente de la naturaleza del reembolso como contraprestación en la venta al por menor que su pago no da lugar a una «reducción del precio» facturado por Gibbs al minorista «después del momento en que la operación quede formalizada», a efectos del apartado 1 del punto C del artículo 11.

38. El asunto Berthier-Savéco no apoya, a mi juicio, las tesis de Gibbs. Es preciso señalar, en primer lugar, que el Conseil d'Etat en su sentencia Berthier-Savéco estaba interpretando la Ley del IVA francesa y, en segundo lugar, que dicho asunto se refería a la situación de un minorista que solicitaba, en una época en que el IVA no gravaba en Francia las ventas al por menor sino que se detenía en la fase de venta al por mayor, una reducción de la cantidad que debía abonar en concepto de IVA por unas compras de jabón a un fabricante que había distribuido cupones de descuento similares a los de Gibbs. En todo caso, personalmente considero más pertinente para la interpretación del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva el análisis que efectuó el *Commissaire du gouvernement*, Sr. Schmeltz. [25]

39. Estoy convencido, por consiguiente, de que el sistema de cupones de descuento debe considerarse una promoción de ventas financiada por Gibbs y destinada inicialmente a beneficiar al consumidor final a fin de fomentar la reputación comercial y el volumen de negocios de Gibbs. A diferencia del asunto Boots, dicho sistema no incluye ningún descuento ni reducción de precio *a posteriori* concedidos por Gibbs a *su* cliente.

25 — «En cualquier caso, el reembolso de los cupones por parte del proveedor no puede considerarse equivalente a un auténtico descuento concedido por aquél, ya que la realización del mismo depende no de su voluntad sino de la del consumidor y se concede, no en función de las compras efectuadas por su cliente al minorista, sino en función del número de artículos vendidos en determinadas condiciones por este último» (conclusiones publicadas en *Droit Fiscal*, 1994, p. 37). También critica la sentencia del Conseil d'Etat el comentarista de la revista *Droit Fiscal*, quien afirma que para que pueda existir un «descuento» en sentido propio la reducción del precio de venta en beneficio del comprador debe soportarla el vendedor, caso que no se daba en el asunto Berthier-Savéco, en el que el vendedor recibía el correspondiente importe del fabricante (p. 34).

IV — Conclusión

40. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, recomiendo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a las cuestiones planteadas por el Value Added Tax Tribunal, London:

La letra a) del apartado 1 del punto A y el apartado 1 del punto C del artículo 11 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, deben interpretarse como sigue:

1) En el caso de una venta de productos a un mayorista o a un minorista realizada por un sujeto pasivo que emite unos cupones de descuento destinados a consumidores potenciales en los que se ofrece una reducción determinada en el precio de ciertos productos específicos fabricados por él, no reducen la base imponible los pagos efectuados por dicho sujeto pasivo a los minoristas por las reducciones de precio concedidas por estos últimos a los consumidores que presentan dichos cupones al adquirir tales productos.

2) En el caso de una venta de productos a un mayorista o minorista realizada por un sujeto pasivo que imprime en el embalaje de dichos productos unos cupones de reembolso que ofrecen el reembolso en efectivo de determinadas cantidades, no reducen la base imponible los pagos efectuados por dicho sujeto pasivo a los consumidores por las cantidades indicadas en el embalaje de los productos adquiridos por ellos.