CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. WALTER VAN GERVEN
presentadas el 24 de enero de 1990 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La High Court of Justice ha planteado al Tribunal de Justicia ciertas cuestiones relativas a la interpretación del punto A del artículo 11 del título VIII «Base imponible» de la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios.[1] Las cuestiones de interpretación se refieren en particular a las dos disposiciones siguientes:

— letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Directiva:

«A. 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 el transmitente de los bienes o el prestador de los servicios 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;

b) [...]

c) [...]

d) [...]»

— letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Directiva:

«3. No se comprenderán en la base imponible:

a) [...]

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario de servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

c) [...]»

Situación del problema

2. Las cuestiones prejudiciales se plantearon en el marco de un litigio entre Boots Company plc (en lo sucesivo, «Boots») y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»).

El grupo Boots posee una cadena de tiendas en las cuales se venden medicamentos, artículos de aseo y distintos otros productos. Para promover su venta, Boots recurre frecuentemente a una forma de publicidad en la cual se utilizan bonos. El cliente que entrega uno de estos bonos al comprar un producto señalado en el bono en cuestión ob-

* Lengua original: neerlandés.

1 — Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

tiene una reducción del precio a pagar en la cuantía señalada en el bono. El coste de esta forma de publicidad lo soporta, total o parcialmente, bien el fabricante de los productos en cuestión, bien la propia empresa Boots. Las partes están de acuerdo en que debe pagarse el Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre el importe que Boots factura a los fabricantes por la parte de la reducción de precio que éstos se han comprometido a financiar. El litigio se refiere pues sólo a la reducción de precio mediante bonos cuando este coste corre a cargo de Boots.

3. Los bonos aceptados en las tiendas Boots se distribuyen entre el público de distintos modos. Uno de ellos consiste en imprimir estos bonos en la prensa o en prospectos distribuidos gratuitamente. Las autoridades británicas admiten en la práctica que, cuando un bono difundido de este modo es presentado con ocasión de la compra de una mercancía, el Impuesto sobre el Volumen de Negocios sólo es exigible por la suma de dinero que paga a Boots el cliente, no teniéndose en cuenta dentro de la base imponible el valor mencionado por el bono. Durante la vista ante el Tribunal de Justicia, el representante del Gobierno británico no se pronunció sobre el punto de saber si esta práctica se ajusta a lo dispuesto por la Directiva.

Otro modo de difundir los bonos consiste en imprimirlos o en unirlos al embalaje de los productos distribuidos en las tiendas Boots (productos que designaremos sumariamente en lo sucesivo con la expresión «productos con bono»). El cliente que compra uno de estos productos recibe al mismo tiempo el bono, sin tener que pagar un suplemento. Al comprar la mercancía señalada en el bono y al entregar éste, Boots reconoce que este bono, como aquellos que se difunden por vía de prensa o de prospecto, da derecho a una reducción de precio equivalente al valor impreso en el bono.

El representante de Boots explicó en la vista que el importe mencionado en el bono corresponde a una parte del precio de venta del producto comprado ulteriormente, que varía entre el 5 y el 31 % según el margen de beneficios. Durante la vista señaló además que el producto con bono y el producto comprado ulteriormente no son necesariamente de la misma naturaleza, pero que la entrega de ambos productos está sometida al mismo tipo de gravamen del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

4. Boots considera que cuando el cliente compra el bien designado en el bono y entrega el bono obtenido con ocasión de una compra precedente, el Impuesto sobre el Volumen de Negocios sólo debe percibirse por la suma de dinero efectivamente pagada por el comprador. Considera pues que la base imponible debe determinarse de la misma manera que cuando se trata de la compra de un producto contra entrega de un bono difundido por vía de prensa o de prospecto. Por el contrario, los Commissioners consideran que las situaciones son distintas a causa de que, en el primer caso, el cliente debe comprar un producto previamente, mientras que en el otro caso no debe hacerlo. Los Commissioners notificaron a Boots una liquidación complementaria por un importe de 10 727,03 UKL, correspondientes al ejercicio fiscal de 1984. Dado que el Value Added Tax Tribunal confirmó esta liquidación complementaria, Boots presentó un recurso contra esta decisión ante la High Court of Justice. En el marco de este recurso este último órgano jurisdiccional planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, de la Sexta Directiva del

Consejo debe interpretarse en el sentido de que "la totalidad de la contraprestación que el transmitente de los bienes o el prestador de los servicios obtenga o vaya a obtener [...] del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero" consiste sólo en el pago por el cliente de una suma de dinero?

2) ¿Un detallista obtiene de un cliente una contraprestación en el sentido de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo cuando acepta del cliente un bono que le da derecho a una reducción del precio al comprar los artículos especificados en el bono, habiéndosele dado este bono al cliente en el momento de la compra de otros artículos del detallista a su precio normal al por menor?

3) La expresión "las rebajas y descuentos de precio concedidas al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice", utilizada por la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo, ¿debe interpretarse en el sentido de que se aplica a la diferencia entre el precio de venta normal al por menor de los artículos entregados y la suma de dinero efectivamente recibida por el detallista por estos artículos cuando al mismo tiempo se entrega por el cliente un bono, obtenido del modo señalado antes?

4) Cuando un detallista entrega artículos a un precio reducido a un cliente por una suma de dinero inferior al precio de venta normal al por menor de los artículos, porque en el momento de la entrega el cliente presenta un bono adquirido en el momento de la compra de otros artículos al mismo detallista,

a) ¿la base imponible en el sentido de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo está constituida por la suma de dinero recibida por el detallista por los artículos a precio reducido, o

b) por el total de la suma de dinero recibida por el detallista por los artículos a precio reducido y por el valor del bono y, en este supuesto, cómo debe determinarse el valor del bono, o

c) si ninguna de estas dos hipótesis es válida, cuál es, en este caso, la base imponible?

5) Si la "contraprestación" puede incluir, no sólo el pago de una suma de dinero, sino también la entrega del bono al suministrador de los artículos en cuestión, ¿lo dispuesto por la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 impide a un Estado miembro valorar la base imponible mediante referencia al precio que el cliente hubiera debido pagar para obtener los artículos si la contraprestación consistiera totalmente en una suma de dinero?

6) Una disposición nacional vigente al 1 de enero de 1978, que establece que "si la entrega de un bien no se realiza a título oneroso, o si se realiza mediante una contraprestación que no consiste, o no consiste totalmente, en una suma de dinero, se presumirá que el valor de la entrega es su valor normal", ¿constituye una medida de inaplicación de lo dispuesto por el artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo, que, a tenor del artículo 27 de la Sexta Directiva del Con-

sejo, hubiera debido ser notificada a la Comisión de las Comunidades Europeas antes del 1 de enero de 1978?»

5. Para una exposición más amplia de los hechos, del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, nos remitimos al informe para la vista. Estos elementos sólo se citarán en lo sucesivo en la medida necesaria al desarrollo del razonamiento.

La primera cuestión

6. Mediante la primera cuestión que ha planteado, la High Court desea saber si los pagos realizados en dinero constituyen las únicas contraprestaciones previstas por la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva. Todas las partes están de acuerdo en dar a esta cuestión una respuesta negativa. También nosotros compartimos esta opinión por las siguientes razones.

La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva dice claramente que *la totalidad de* la contraprestación obtenida o por obtener por el vendedor por parte del comprador debe ser tenida en cuenta. Como el propio Tribunal de Justicia dice en su sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics,[2] la norma, aplicable a este supuesto, de la Sexta Directiva puede interpretarse teniendo en cuenta las disposiciones correspondientes de la Segunda Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967.[3] Pero en la parte del anexo A dedicada a la letra a) del artículo 8 de la Segunda Directiva se dice claramente que debe entenderse por «contraprestación» «el valor de los bienes recibidos a cambio». Ello pone claramente de manifiesto que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva se refiere también a otras prestaciones distintas a los pagos en dinero.

Las cuestiones segunda y tercera

7. Tanto la segunda como la tercera cuestión pretenden dilucidar si, cuando un bien es comprado mediando entrega de un bono obtenido con ocasión de una compra precedente, el importe impreso sobre este bono debe considerarse incluido en la base imponible. La segunda cuestión trata más concretamente de saber si este importe *forma parte* de la base imponible, porque la entrega del bono debería considerarse como una contraprestación en el sentido de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Directiva. En cambio, la tercera cuestión se refiere a si este *importe no forma parte* de la base imponible, porque el bono consistiría en la materialización de un descuento o de una rebaja concedido al comprador en el sentido de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Directiva.

En nuestra opinión, es preciso examinar la tercera cuestión antes que la segunda. En efecto, en el supuesto en que se comprobase que el bono materializa el derecho a un descuento y que, por esta razón, el importe impreso sobre este bono no entra a formar parte de la base imponible, no sería necesario examinar la segunda cuestión.

8. En primer lugar observemos que las expresiones «descuento» y «rebaja», recogidas por la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Directiva, aparecen en una disposición del Derecho comunitario que define su contenido y su alcance sin re-

2 — Sentencia de 23 de noviembre de 1988 (Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. 1988, p. 6365, apartado 10).

3 — Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO p. 1303; EE 09/01, p. 6).

ferirse al Derecho nacional de los Estados miembros. Por lo tanto, la interpretación de estas expresiones no puede quedar a la apreciación de cada Estado miembro.[4]

9. La letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 enuncia dos requisitos que deben cumplirse sucesivamente: en primer lugar, debe tratarse de un descuento o de una rebaja concedido al comprador del bien o al destinatario del servicio; en segundo lugar, el descuento o la rebaja debe ser obtenido por el comprador o por el destinatario en el momento en que se realiza la operación de compra o de prestación de servicio.

El segundo requisito no presenta ninguna dificultad particular en el presente caso, desde el momento en que se admite que se cumple el primer requisito. El cliente recibe entonces un «descuento» o «rebaja» en el momento de la compra del producto señalado en el bono: cuando entrega el bono, sólo debe pagar el importe que corresponde al precio de venta minorado por el importe impreso en el bono.

Por el contrario, se discute si se cumple el primer requisito. Boots y la Comisión son de la opinión de que se trata aquí efectivamente de un descuento o de una rebaja. Por el contrario, el Gobierno británico estima que un descuento o una rebaja implica que el precio de venta se vea efectivamente disminuido; una reducción de precios que depende de la entrega de un bono no entra dentro del ámbito de aplicación de la disposición en cuestión. Incluso si pudiera concederse un descuento o una rebaja mediante un bono, el Gobierno británico considera que no puede tratarse de tal descuento o de tal rebaja cuando, para poder disfrutar de ello, el cliente debe, en primer lugar, comprar un producto con bono.

10. Los argumentos aducidos por el Gobierno británico no nos convencen. Compartimos la opinión de Boots y de la Comisión, y como ellos pensamos que, en las circunstancias del presente caso, se trata de un descuento o de una rebaja en el sentido de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Directiva. Para demostrarlo, vamos a precisar, en primer lugar, las nociones de «descuento» y de «rebaja» (apartados 11 y 12) así como la noción de «bono» (apartado 13). Luego examinaremos si una reducción o un descuento puede ser concedido contra la entrega de un bono (apartado 14). Por último, intentaremos saber qué importancia debe darse al hecho de que el cliente sólo reciba el bono al comprar otra mercancía (apartado 15).

11. Los términos «descuento» y «rebaja» no tienen, hasta donde sabemos, un significado muy preciso. Por lo demás, no parece que en el asunto que hoy nos ocupa sea importante distinguir entre estos dos términos. Se puede, sin embargo, deducir del hecho de que se utilicen dos términos diferentes uno al lado del otro que no hay que dar un significado restrictivo a uno u a otro y que, por ejemplo, la disposición se refiere tanto al supuesto en el cual una parte del precio indicado no se paga como también a aquel otro caso en el cual una parte del precio ya pagado es devuelta al cliente en el momento en que realiza la compra.[5] Los dos términos se refieren pues conjuntamente a las reducciones de precios en el sentido más amplio del término [a excepción de las «disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado», que se enuncian expresamente en la letra a) del apartado 3 del punto A del artículo 11].

4 — Véase la sentencia de 5 de febrero de 1981 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. 1981, p. 445, apartado 9).

5 — El apartado 1 del artículo 11 C de la Directiva trata de reducciones de precio concedidas después del momento de efectuar la operación y cuyo importe tampoco entra a formar parte de la base imponible.

El carácter de las reducciones de precio mencionadas en la letra b) puede precisarse con ayuda de las características del sistema del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, señaladas a continuación.

12. El Impuesto sobre el Volumen de Negocios es un impuesto general sobre el consumo que tiene por objeto gravar los gastos del consumidor final.[6] El artículo 2 de la Sexta Directiva señala, en este sentido, qué prestaciones están sometidas al impuesto:

«1) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas *a título oneroso* en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

2) [...]» (la cursiva es nuestra).

El Tribunal de Justicia ha deducido de la expresión «a título oneroso» así como de la definición de la base imponible que hemos reproducido antes (en el apartado 1) que lo que debe tenerse en cuenta para la base imponible es la *contraprestación realmente recibida* por el vendedor del bien o el prestador del servicio, debiéndose además poder expresar esta contraprestación en dinero.[7] El Tribunal de Justicia ha precisado también que no existe base imponible por las prestaciones realizadas sin *contraprestación directa*, es decir, sin una contraprestación que presente un vínculo directo con la mercancía entregada o el servicio prestado.[8]

6 — Véase el párrafo 1 del artículo 2 de la Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios (DO p. 1301; EE 09/01, p. 3).

7 — Véase asunto 154/80 (citado en la nota 4), apartado 13. Véase también asunto 230/87 (citado en la nota 2), apartado 16.

8 — Véanse asunto 154/80 (citado en la nota 4), apartado 12, y asunto 230/87 (citado en la nota 2), apartado 12; véase también la sentencia de 1 de abril de 1982 (Hong Kong Trade, 89/81, Rec. 1982, p. 1277, apartado 10).

Estos elementos que acabamos de exponer ponen de manifiesto por qué la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 excluye las reducciones de precio de la base imponible: porque a esta reducción, aunque concedida por razones comerciales por el vendedor del bien o el prestador del servicio (a saber, para aumentar su cifra de negocios), no corresponde ninguna contraprestación (al menos clara) que pueda expresarse en dinero y que sería proporcionada por el comprador del bien o el destinatario del servicio.

13. ¿En este contexto, cómo se sitúan los «bonos»? Desde un punto de vista jurídico, los bonos aceptados en las tiendas Boots pueden describirse del siguiente modo: estos bonos son títulos (cedibles) que materializan el derecho del portador a una reducción de precio, por el importe impreso en los bonos, con ocasión de la compra a un detallista determinado de las mercancías señaladas en los bonos. Para el detallista que distribuye él mismo los bonos (es decir, en el supuesto que nos ocupa) estos bonos representan la obligación de conceder una reducción de precio con ocasión de la compra ulterior de mercancías señaladas en el bono, contra entrega de éste.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal señalada en el apartado anterior, debe sin embargo admitirse que un bono deja de materializar un derecho a la reducción del precio cuando y en la medida en que el emisor de este bono percibe, en contrapartida de la obligación contraída mediante la emisión del bono, una contraprestación que puede ser expresada en dinero (y no sólo la perspectiva de un aumento de su cifra de negocios). Permítaseme ahora calificar las situaciones de hecho que se nos han planteado a través de la precedente definición.

14. En el caso, el más simple, en que un vendedor-emisor difunda los bonos gratuitamente por vía de prospectos, está claro que no recibe ninguna contraprestación por los bonos puestos en circulación. Se trata claramente de una reducción de precio. En efecto, no vemos ninguna razón para excluir una reducción de precio, que, en vez de ser concedida directamente, se concede a la entrega de un bono puesto en circulación, del ámbito de aplicación de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11: nada en el texto del artículo o en el objetivo que pretende se opone a tal solución. Por otra parte, el hecho de que tal bono difundido gratuitamente por vía de prospectos pueda ser considerado como un título de descuento es conforme a la práctica seguida por las autoridades británicas, que, en caso de compra de una mercancía contra entrega de un bono así difundido, no incluyen el importe indicado en éste en la base imponible. Consideramos por lo tanto que esta práctica es conforme al Derecho comunitario.

15. Ahora debemos examinar la cuestión de si un bono entregado con ocasión de una compra precedente puede también considerarse como un título de descuento. El Gobierno británico señala que, en un tal supuesto, el cliente debe efectivamente realizar un gasto para adquirir el bono y que el vendedor-emisor percibe una contraprestación en forma de un aumento de su cifra de negocios. En tales circunstancias, no se trata, según el Gobierno británico, de un descuento o de una rebaja en el sentido de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11.

Es exacto que en tal supuesto el cliente efectúa un gasto y que el vendedor percibe un cierto precio cuando vende el producto con el bono. Sin embargo, la totalidad del precio presenta, para seguir los propios términos utilizados por el Tribunal de Justicia (véase apartado 12 anterior), un vínculo directo con el producto vendido en aquel momento y debe, en aquel momento, ser incluido íntegramente en la base imponible. El bono adquirido por el comprador con tal ocasión se le entrega por el vendedor con vistas a ser eventualmente utilizado en una compra ulterior y otorga, con ocasión de esta compra posterior, derecho a una reducción de precio, exactamente como en el caso de los bonos difundidos gratuitamente por vía de prospecto. El precio reducido efectivamente percibido por el vendedor con ocasión de la compra ulterior contra la entrega del bono constituye entonces también la base imponible. El bono que representa una *obligación* del vendedor en las circunstancias señaladas —y porque representa tal obligación— no puede considerarse como una contraprestación, es decir, como una *ventaja* que pueda expresarse en dinero en beneficio del vendedor. Por lo tanto, debe considerarse como un descuento o como una rebaja en el sentido de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Directiva.

Las otras cuestiones

16. La respuesta que acabamos de sugerir a la tercera cuestión nos permite adoptar brevemente posición sobre las demás.

Como ya hemos señalado antes (en el apartado 7), es ocioso responder a la segunda cuestión teniendo en cuenta la respuesta que acabamos de dar a la tercera. De las disposiciones combinadas de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 resulta que la base imponible para la entrega de bienes o la prestación de servicios está constituida por las contraprestaciones efectivamente obtenidas o por obtener por el vendedor o el prestador, *con exclusión*

del descuento concedido. Desde el momento en que un bono distribuido a un cliente se reconoce como un título de descuento, es obvio que este bono no constituye una contraprestación en el sentido del punto A del artículo 11.

17. Resulta también de la respuesta que hemos dado a la tercera cuestión que, entre las tres posibilidades de respuestas mencionadas en la cuarta cuestión, debe optarse por la respuesta mencionada en la letra a).

18. Nos parece que no es necesario abordar la quinta cuestión, dado que se basa en el supuesto de una respuesta a las cuestiones precedentes que no preconizamos.

19. Por último, tampoco creemos que debamos examinar la sexta cuestión. La disposición del Derecho nacional de que se trata en esta cuestión no nos parece aplicable, en efecto, en caso de entrega de bienes con aplicación de un descuento.

Conclusión

20. En resumen, proponemos al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del siguiente modo:

«1) La base imponible descrita por la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva en materia de Impuestos sobre el Volumen de Negocios no se refiere exclusivamente al pago por el cliente de una suma de dinero.

2) Un detallista que, contra presentación de un bono entregado con ocasión de la compra de un primer bien, concede a su cliente una reducción de precio con ocasión de la compra de un segundo bien, descuento señalado en el bono, concede un descuento o una rebaja en el sentido de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva. Sólo el precio efectivamente percibido por el detallista por el segundo bien forma parte entonces de la base imponible.»