CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 20 de septiembre de 2001 [1]

I. Introducción

1. El presente procedimiento versa sobre la base imponible de las ventas efectuadas por minoristas que conceden a los consumidores finales, contra la presentación de un cupón, descuentos de precios en la compra de bienes y reciben por ello del fabricante que emite el cupón un reembolso por importe del descuento.

II. Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

2. Yorkshire Co-operatives Ltd (en lo sucesivo, «Yorkshire») explotó, entre febrero de 1974 y enero de 1996, varios establecimientos de comercio minorista de alimentación y otros productos en el Norte de Inglaterra. En el marco de dicha actividad, aceptaba cupones de descuento («money-off» coupons) emitidos por los fabricantes de algunos de los productos que vendía. Los cupones formaban parte de promociones especiales de los fabricantes. Los fabricantes distribuían los cupones al público bien directamente, bien bajo la forma de cupones recortables publicados en periódicos y revistas. En cada cupón se indicaba una cantidad de dinero o un método de cálculo de una cantidad de dinero (el descuento), señalándose expresamente que el consumidor que presentara el cupón en un establecimiento minorista dispuesto a aceptarlo podría adquirir los productos indicados al precio normal de venta al público menos el descuento.

3. Yorkshire aceptaba este tipo de cupones de sus clientes. Adquiría los correspondientes productos a los fabricantes y los ofrecía para la venta a su precio normal de venta al público. Un cliente que no presentara un cupón debía pagar el precio normal de venta al público. Un cliente que presentara un cupón pagaba el precio normal de venta al público menos el descuento. Posteriormente, siguiendo las instrucciones impresas en el cupón, Yorkshire enviaba el cupón al fabricante, y éste le abonaba el importe del descuento.

4. Al recibir el reembolso, Yorkshire lo contabilizaba como parte de sus ingresos brutos diarios, de modo que liquidaba a los Commissioners el impuesto sobre el valor añadido tomando como base el importe íntegro del precio normal de venta al

1 — Lengua original: alemán.

público de los productos, sin deducir el descuento correspondiente a los cupones.

5. El precio que Yorkshire debía pagar al fabricante por la compra de los correspondientes productos se fijaba sin tener en cuenta los cupones. En algunos casos, Yorkshire compró los productos antes de que el fabricante hubiera distribuido entre el público cupones válidos para los mismos.

6. Mediante escrito de 2 de diciembre de 1996, Yorkshire solicitó la devolución de las cantidades que, según aseguraba, había pagado en exceso en concepto de impuesto sobre el valor añadido durante el período de liquidación comprendido entre febrero de 1974 y enero de 1996 en relación con el reembolso efectuado por los fabricantes. En apoyo de su solicitud, alegaba que por la entrega de los productos a sus clientes sólo había recibido de éstos las cantidades en efectivo, y que el importe del reembolso constituía una rebaja o descuento del precio de la entrega original de los correspondientes productos concedido por el fabricante a Yorkshire. Puesto que Yorkshire había liquidado el impuesto sobre el valor añadido por la venta del producto a sus clientes por importe del precio reducido pagado por éstos más el importe del cupón, sostenía que tenía derecho a la devolución de la parte del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al importe del cupón, ya que éste no formaba parte de la contraprestación recibida por la entrega del producto por parte de Yorkshire a sus clientes. Además, puesto que los fabricantes no le habían expedido notas de abono, no tenía necesidad de regularizar el importe de sus cuotas soportadas por las entregas de productos, por lo que no estaba obligada a realizar una regularización en ese sentido de las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a dichas entregas. A este respecto, Yorkshire invocó la sentencia Elida Gibbs. [2]

7. Los Commissioners desestimaron en su totalidad la reclamación de Yorkshire mediante escrito de 10 de febrero de 1997. Según indicaban, Yorkshire había interpretado erróneamente la sentencia en el asunto Elida Gibbs, y la base imponible correspondiente a la entrega de productos a sus clientes estaba constituida por la cantidad en efectivo pagada por éstos más el importe del reembolso. Según los Commissioners, en el caso de que la base imponible por la entrega de los productos de Yorkshire a sus clientes estuviera constituida, en cambio, exclusivamente por la cantidad en efectivo pagada por los clientes, Yorkshire debería compensar la reducción del valor supuestamente excesivo indicado en la declaración con una reducción equivalente del valor indicado en relación con la entrega del producto por los fabricantes a Yorkshire.

8. En 1998, Yorkshire interpuso un recurso contra la decisión de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal (Reino Unido). En su resolución sobre el mismo, el Tribunal señaló que no estaba convencido de que la interpretación de los efectos de la sentencia Elida Gibbs que hacía Yorkshire fuera correcta, pero que no podía desestimar por infundadas ninguna de las alegaciones formuladas por las partes a este

2 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de octubre de 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339).

respecto. En consecuencia, tras haber oído las observaciones de las partes sobre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular las sentencias Elida Gibbs, Glawe, [3] Naturally Yours Cosmetics, [4] Boots Company, [5] y Empire Stores, [6] estimó necesaria para poder dictar su sentencia una decisión prejudicial del Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE).

9. Aunque las entregas controvertidas son en parte anteriores a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, las partes se refirieron exclusivamente a ésta.

10. También se consideró que sería posible que en la operación participara un mayorista. En efecto, las partes están de acuerdo en que es necesario tener en cuenta también el caso hipotético de que un fabricante venda productos a un mayorista que, posteriormente, se los revenda a un minorista. Por tratarse de una situación que, si bien en el presente caso es hipotética, en principio puede ser igualmente frecuente, en las cuestiones prejudiciales se tienen en cuenta ambas posibilidades.

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

4 — Sentencia de 23 de noviembre de 1988 (230/87, Rec. p. 6365).

5 — Sentencia de 27 de marzo de 1990 (C-126/88, Rec. p. I-1235).

6 — Sentencia de 2 de junio de 1994 (C-33/93, Rec. p. I-2329).

11. Las cuestiones prejudiciales tienen el siguiente tenor:

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

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

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

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

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

al minorista una cantidad equivalente al descuento;

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

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

La base imponible, ¿está constituida por

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

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

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

III. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

12. El 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»),[7] regula la base imponible.

13. En el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), se dispone lo siguiente:

«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; [...]»

7 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

14. En el artículo 11, parte A, apartados 2 y 3, letras a) y b), se dispone lo siguiente:

«2. Quedarán comprendidos en la base imponible:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio impuesto sobre el valor añadido;

b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio. Los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.

3. No se comprenderán en la base imponible:

a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;

b) 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; [...]»

15. El artículo 11, parte C, apartado 1, tiene el siguiente tenor:

«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.»

B. *Derecho nacional*

16. La adaptación del Derecho nacional a la Sexta Directiva tuvo lugar en el Reino Unido, en especial, mediante la Value Added Tax Act 1994 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994).

17. El artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994 establece, en la medida pertinente, lo siguiente:

«1. A efectos de la presente Ley, el valor de cualquier entrega de bienes o prestación de servicios se determinará, salvo que se disponga otra cosa en la presente Ley, con arreglo al presente artículo y al anexo 6; a tales efectos, los apartado 2 y 4 se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto en el anexo 6.

2. Si la contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios consiste en una cantidad en efectivo, se considerará que su valor es igual a la contraprestación más el IVA devengado.

3. Si la contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios no consiste o no consiste totalmente en una cantidad en efectivo, se considerará que su valor es igual a la cantidad en efectivo equivalente a la contraprestación más el IVA devengado.

4. Cuando una contraprestación consistente en una cantidad en efectivo no se refiera únicamente a una entrega de bienes o prestación de servicios, se considerará que la entrega o la prestación corresponde a la parte de la contraprestación que pueda imputársele apropiadamente [...]»

IV. Sobre la primera cuestión prejudicial

A. *Alegaciones de las partes*

18. Para empezar, Yorkshire describe el funcionamiento del sistema de cupones y observa que los cupones objeto del presente procedimiento son análogos a los de la sentencia Elida Gibbs. [8] El objetivo perseguido por los fabricantes mediante los cupones consiste en que la ventaja beneficie al consumidor final. A cambio de la exigencia del fabricante al minorista de que venda sus productos a un precio reducido, los fabricantes reducen la contraprestación por sus entregas de bienes.

En primer lugar, Yorkshire subraya, por lo que respecta a la determinación de la base imponible, que de la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva se desprende que dicha base imponible debe determinarse para cada operación por separado. Además, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia la contraprestación sujeta al impuesto está constituida por la contraprestación efectivamente recibida y no por el valor objetivo, y debe poder expresarse en dinero. Además, debe existir una relación directa entre la entrega de bienes o prestación de servicios y la contraprestación recibida. Por último, la contraprestación, que constituye la base imponible para cada eslabón intermedio de la cadena de distribución previo al consumidor final, no puede ser superior al precio pagado por el consumidor final.

8 — Sentencia citada en la nota 2 *supra*.

Asimismo, Yorkshire sostiene la tesis según la cual tanto el fabricante como los minoristas están sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios únicamente en relación con la contraprestación efectivamente recibida, es decir, en relación con el importe neto. Una alternativa consistiría en considerar el reembolso efectuado por un fabricante como una reducción del precio después de que se realice la entrega de bienes o la prestación de servicios a efectos del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva.

En segundo lugar, Yorkshire alega que sólo puede incluirse en la base imponible de un minorista la contraprestación efectuada por un consumidor final. En su opinión, un pago efectuado por un eslabón de la cadena de distribución no puede ser tenido en cuenta. Un cupón de descuento emitido por un fabricante no puede en ningún caso considerarse como contraprestación de un tercero. Es cierto que el cupón tiene un cierto valor para el minorista, pero éste consiste únicamente en el hecho de que le permite obtener un reembolso sobre el precio pagado al fabricante.

En tercer lugar, Yorkshire considera que la tesis según la cual el fabricante debe considerarse un tercero en relación con el reembolso que efectúa se encuentra en contradicción con el principio según el cual el impuesto sobre el volumen de negocios debe percibirse en cada fase de la cadena de distribución sobre la cantidad efectivamente recibida en cada caso. Pero es que además esta tesis contradice también el principio de que ningún eslabón de la cadena de distribución debe liquidar el impuesto sobre el volumen de negocios sobre una cantidad superior al precio pagado por el consumidor final. A este respecto, Yorkshire señala que entre los cupones de descuento de que se trata en el presente procedimiento y los cupones de reembolso de que se trataba en el asunto Elida Gibbs existe una diferencia. En efecto, en el caso de los cupones de reembolso los fabricantes devuelven directamente a los consumidores finales una determinada cantidad. Con ello, no se modifica ni el precio de adquisición ni el precio de venta.

A diferencia de los cupones de reembolso, en el caso de un cupón de descuento el reembolso tiene lugar, en cambio, entre el fabricante y el minorista. Como consecuencia de ello, debe ajustarse el precio de venta que debe pagar el consumidor final al minorista. En el caso de que intervinieran mayoristas, éstos no deberían realizar, en cambio, ningún ajuste de los precios, ya que únicamente se vería modificado como consecuencia del reembolso por parte del fabricante el precio de adquisición pagado por el minorista.

En cuarto lugar, Yorkshire alega que el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con prestaciones de servicios, que, para que pueda hablarse de una prestación a título oneroso a efectos de la Sexta Directiva, entre el prestador y el destinatario de los servicios debe haber una relación jurídica en el marco de la cual se intercambien prestaciones entre sí. Por analogía, considera que, para determinar la base imponible en el caso de las entregas de bienes, deben tenerse en cuenta las relaciones jurídicas existentes entre las partes. Así, en el caso de la venta de un producto a un consumidor final únicamente existe una relación jurídica, en principio, entre éste y el minorista. La relación entre el fabricante y el minorista únicamente resulta relevante cuando el minorista acepta de un consumi-

dor final un cupón como parte del pago. Precisamente esta aceptación, y no la entrega del producto al consumidor final, constituye la prestación que el minorista efectúa como contraprestación al fabricante por el hecho de que éste le pague una cantidad en concepto de reembolso.

A la luz de estas consideraciones, Yorkshire propone que se responda que la base imponible únicamente puede estar constituida por la cantidad pagada por el consumidor final.

19. El Gobierno alemán alega que los cupones de descuento constituyen una especie de descuento de precio retroactivo por la entrega efectuada por el minorista. La aceptación del cupón no puede desempeñar, en su opinión, ningún papel en la determinación de la base imponible por la entrega de las mercancías. El Gobierno alemán no comparte la opinión de Yorkshire según la cual de la sentencia Elida Gibbs se desprende la limitación de la base imponible. En efecto, dicha sentencia se refiere a una entrega efectuada por el fabricante a los minoristas, y no contiene ninguna respuesta a la cuestión de cómo debe determinarse la base imponible en el caso de una entrega del minorista a un consumidor final. En el caso del sistema de cupones objeto del presente procedimiento, la operación efectuada a lo largo de la cadena de distribución (fabricante-minorista-consumidor final) se deshace por lo que respecta a una parte de la contraprestación.

Una reducción de la base imponible a efectos del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva únicamente puede producirse mediante una acción (rebaja, descuento de precio o reembolso) que afecte a la base imponible de la operación entre el proveedor y el destinatario. La existencia de una acción de este tipo en el presente caso es algo que se desprende del hecho de que, gracias al reembolso del fabricante, el minorista puede conceder al consumidor final un descuento. En consecuencia, el reembolso constituye un descuento retroactivo sobre el precio de adquisición pagado por el minorista precisamente a aquél. Este descuento retroactivo del fabricante se repercute también en la siguiente fase de distribución, a saber, la entrega al consumidor final, y afecta, por tanto, a la cuantía de la base imponible de dicha entrega.

Basándose en estas alegaciones, el Gobierno alemán propone que se responda que la base imponible está constituida únicamente por la cantidad pagada por el consumidor final.

20. El Gobierno irlandés alega, fundamentalmente, que la base imponible por la entrega de los productos está constituida tanto por las cantidades pagadas por los consumidores finales como por los reembolsos efectuados por los fabricantes. La base imponible a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva está constituida por el valor de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener con cargo a dichas operaciones. Debe tomarse como base la contraprestación efectivamente obtenida. Por otro lado, deben aplicarse los tres criterios siguientes, desarrollados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y la contraprestación; que la contraprestación tenga un valor que pueda expresarse en dinero; que la contraprestación tenga un valor subjetivo. Según el Gobierno irlandés, en el presente caso se cumplen estos tres criterios.

En relación con la sentencia Elida Gibbs, el Gobierno irlandés señala, entre otras cosas, que en aquel asunto el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la base imponible de un minorista.

En el caso de que la base imponible se limite a la cantidad pagada por el consumidor final, debería efectuarse posteriormente, con arreglo al principio de neutralidad del sistema del impuesto sobre el valor añadido, una regularización de la operación entre el fabricante y el minorista. Sin embargo, en la sentencia Elida Gibbs el Tribunal de Justicia consideró que no era necesario proceder a una regularización de la base imponible correspondiente a las operaciones intermedias entre el fabricante, el mayorista y el minorista.

El Gobierno irlandés subraya, asimismo, que la Administración tributaria no puede percibir ninguna cantidad que exceda de la cantidad pagada por el consumidor final. La cantidad percibida tampoco puede ser inferior a la cantidad pagada por el consumidor final, lo que sucedería en el caso de que no se incluyera en la base imponible el reembolso efectuado por el cupón.

Como alternativa, el Gobierno irlandés propone considerar que la transacción entre el minorista y el consumidor final está constituida de dos partes: en primer lugar, por la entrega de bienes por parte del minorista a un consumidor final y, en segundo lugar, por la realización por parte del minorista de una campaña de promoción por cuenta del fabricante. La contraprestación por este servicio consistiría en el valor del cupón que acepta el minorista y por el cual posteriormente el fabricante paga un reembolso.

En consecuencia, el Gobierno irlandés propone que se responda que la base imponible comprende la cantidad pagada por el consumidor final y el reembolso efectuado por el fabricante.

21. El Gobierno del Reino Unido parte de la base de que de la sentencia Elida Gibbs se desprende que una reducción de la base imponible del fabricante no conlleva una reducción del precio de adquisición directa al fabricante o de la base imponible de quien adquiere el producto directamente al fabricante.

El Gobierno del Reino Unido sostiene que la solución que dio el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs no es la correcta, y que la base imponible de un fabricante no puede reducirse por el valor de los cupones que reembolsa. De ello se desprende que la base imponible de un minorista comprende tanto la cantidad pagada por el consumidor final como el valor del cupón, ya que ambas cantidades están directamente relacionadas con la entrega efectuada por el minorista.

Ahora bien, aun en el caso de que se considerara correcta la sentencia Elida

Gibbs, en opinión del Gobierno del Reino Unido la tesis defendida por Yorkshire está en contradicción con el apartado 33 de dicha sentencia. En efecto, de dicha sentencia se desprende claramente que el hecho de que la base imponible del fabricante se reduzca por el valor del cupón no significa que deba reducirse necesariamente en la misma cuantía el precio de adquisición del minorista y, por ende, su base imponible. Esto se aplica asimismo a los cupones de descuento. Un cupón de descuento no influye ni en el precio entre el fabricante y el minorista ni en la cantidad finalmente recibida por el minorista por la entrega de los productos. Dicho precio equivale en todos los casos al precio normal de venta al público.

Según el Gobierno del Reino Unido, el hecho de que la tesis de Yorkshire es incorrecta se pone de manifiesto en aquellos casos en los que un minorista no compra los productos a un fabricante, sino a un mayorista. En una situación como ésa, el precio de adquisición pagado por el minorista no depende de si existen cupones y de si el fabricante procede ulteriormente a su reembolso.

El Gobierno del Reino Unido sostiene que sus alegaciones se ven corroboradas, por último, por la sentencia Boots Company, en la que también se trataba sobre un sistema de cupones de acuerdo con el cual el fabricante reembolsaba al minorista una parte o la totalidad del descuento. En aquella ocasión, el Tribunal de Justicia declaró que los reembolsos debían incluirse en la base imponible.

A la luz de estas consideraciones, el Gobierno del Reino Unido propone que se responda que la base imponible comprende la cantidad pagada por el consumidor final más el reembolso efectuado por el fabricante.

22. El Gobierno neerlandés llegó, tras analizar el sistema de cupones objeto del presente procedimiento y de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia, a la conclusión de que, cuando se realiza una operación comercial con la ayuda de un cupón, la contraprestación por la venta de un producto está constituida por el precio pagado por el consumidor final más el reembolso efectuado por el fabricante.

Según el Gobierno neerlandés, en aplicación del principio de neutralidad del sistema del impuesto sobre el valor añadido la base imponible del minorista no puede ser inferior a la cantidad que ha recibido efectivamente por la entrega de bienes.

La solución que encontró el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs no puede trasladarse, en su opinión, al presente caso, ya que éste se refiere a la base imponible del minorista. Todos los eslabones de la cadena de distribución deben pagar el impuesto sobre el volumen de negocios por el valor añadido que han generado. Una reducción de la base imponible del fabricante no modifica el valor añadido creado por el minorista.

Por consiguiente, el Gobierno neerlandés propone que se responda que la base imponible comprende, además del precio pagado por el consumidor final, también la cantidad reembolsada por el fabricante, que equivale al descuento.

23. La Comisión alega que la contraprestación a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva que recibe el minorista en un caso como el del procedimiento principal está constituida por el precio total de los productos. Éste es pagado en parte por el consumidor final y en parte por el fabricante. En relación con dicha disposición, el fabricante debe considerarse como un tercero, razón por la cual el reembolso que efectúa debe incluirse en la base imponible del minorista.

Para la Comisión, hay razones para considerar el reembolso efectuado por el fabricante como el reembolso de una parte del precio de adquisición original pagado por el minorista. Sin embargo, ello no influye en modo alguno en la cuantía del impuesto sobre el valor añadido que debe liquidar el minorista. En efecto, éste sigue siendo el mismo con independencia de la apreciación que se haga de la cantidad que reembolsa el fabricante.

Además, la alegación a la que alude Yorkshire, según la cual la reducción de la cuota del impuesto para el minorista depende de que el fabricante haya expedido una nota de abono, es incorrecta.

Por lo que respecta a la sentencia Elida Gibbs, especialmente a su apartado 33, la Comisión subraya que, en su opinión, dichas consideraciones del Tribunal de Justicia no se aplican únicamente a los cupones de reembolso, sino también a los cupones de descuento objeto del presente procedimiento.

Por último, el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva únicamente puede ser invocado por un fabricante para reducir su base imponible y, por ende, la cuota del impuesto que debe liquidar.

En consecuencia, la Comisión propone que se responda que la base imponible esté constituida por la totalidad del precio de venta al público, es decir, la cantidad pagada por el consumidor final más la cantidad que el fabricante reembolsa al minorista.

B. *Apreciación*

24. En primer lugar, procede realizar algunas aclaraciones con respecto a la primera cuestión prejudicial.

25. Así, por «clientes» debe entenderse «consumidores finales» a efectos de la Sexta Directiva. Asimismo, procede señalar que el descuento lo concede el minorista. En consecuencia, lo que el órgano jurisdic-

cional remitente denomina pago del descuento por parte del fabricante constituye, en sentido estricto, un reembolso efectuado por el fabricante al minorista. Sólo puede hablarse de que el fabricante paga el descuento por el hecho de que el importe de dicho reembolso corresponde a la cuantía del descuento.

26. Por lo demás, procede señalar que no es necesario examinar la otra situación a la que se alude en la cuestión prejudicial, en la que los productos son vendidos por el fabricante a un mayorista. En efecto, se trata, tal como se indica expresamente, de una situación hipotética y, por tanto, de una cuestión hipotética. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia,[9] dichas cuestiones son inadmisibles. Además, el examen de una situación como ésa tampoco es necesario para responder a las cuestiones suscitadas en el caso que nos ocupa.

27. Como introducción al examen, procede recordar inicialmente el principio de neutralidad fiscal que inspira la Sexta Directiva. De él se deriva la norma de que la base imponible no debe ser inferior a la contraprestación efectivamente obtenida. En efecto, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva la base imponible comprende «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».

28. Dado que en el presente caso se trata de la base imponible de un minorista, debe determinarse, por tanto, la contraprestación que obtiene éste.

29. Como contraprestación, el minorista obtiene, en primer lugar, la cantidad que le pagan los consumidores finales, es decir, sus clientes. Esta cantidad está constituida bien por el precio «normal» de venta al público, o bien —en caso de presentación de un cupón— por el precio menos el descuento.

30. En segundo lugar, el minorista obtiene del fabricante —en el caso de que envíe a éste el cupón que se le ha presentado— un reembolso por importe del valor del cupón. Así pues, el cupón no sólo tiene valor para el consumidor final, pues le permite obtener un descuento, sino también para el minorista. Para el minorista, el cupón encarna el derecho al reembolso de una parte del precio de adquisición que ha pagado al fabricante. Este valor que tiene el cupón para el minorista confiere al cupón el carácter de un medio de pago. Así se desprende de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Boots Company, en el que el Tribunal declaró lo siguiente: «en el caso en que el cupón entregado a [la empresa] sea luego entregado a su proveedor, [...], el cupón representa para [la empresa] un valor monetario igual al importe efectivamente pagado por el proveedor [...]».[10]

9 — A este respecto, véase la sentencia de 17 de mayo de 2001, TNT Traco (C-340/99, Rec. p. I-4109), y la jurisprudencia que allí se cita.

10 — Sentencia Boots Company, citada en la nota 5 *supra*, apartado 13.

31. Esto es lo que sucede en el presente caso. Los fabricantes proceden a abonar al minorista, cuando éste presenta el cupón, la diferencia entre el precio efectivamente pagado por el consumidor final y el precio «normal» sin descuento.

32. En favor de la calificación de un cupón como contraprestación está asimismo la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Argos Distributors, según la cual «los cupones que presenta el comprador de uno de sus artículos constituyen, en todo o en parte, la contraprestación subjetiva [...]». [11]

33. El hecho de que la contraprestación puede ser abonada no sólo por el comprador, sino también por un tercero, se desprende ya del propio tenor de la disposición del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Así, en la sentencia Bally el Tribunal de Justicia reconoció el pago del precio «a través de» [12] un tercero, y concretamente de una entidad de crédito, como «contraprestación» a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a). En el presente caso, también interviene un tercero, concretamente el fabricante, que paga al minorista, concretamente bajo la forma de un reembolso, una parte del precio «normal», a saber, el descuento.

34. De la sentencia Elida Gibbs cabe deducir que, para la determinación de la base imponible, no sólo deben tenerse en cuenta aquellos descuentos concedidos directamente entre dos partes contractuales, como por ejemplo entre el fabricante y el consumidor final, sino también aquellos otros que se concedan «[...] a través de los minoristas». [13]

35. Del mismo modo que el importe del descuento y, por ende, del reembolso debe tenerse en cuenta en el caso del fabricante, también debe tenerse en cuenta en el caso del minorista. Sin embargo, dado que el minorista no paga, sino que recibe dicho importe, éste tampoco puede tenerse en cuenta del mismo modo que en el caso del fabricante. No puede ser que no sólo el prestador, sino también el destinatario de una prestación o un bien, no esté obligado a incluir dicho importe en la base imponible, o bien deba incluirlo pero pueda deducirlo posteriormente de nuevo.

36. Tal como con razón señala el Gobierno irlandés, en el presente caso concurren además los tres siguientes requisitos para la calificación como contraprestación: la

11 — Sentencia de 24 de octubre de 1996, Argos Distributors (C-288/94, Rec. p. I-5311), apartado 18.

12 — Sentencia de 25 de mayo de 1993, Bally (C-18/92, Rec. p. I-2871), apartado 17.

13 — Sentencia Elida Gibbs, citada en la nota 2 *supra*, apartado 31.

relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y la contraprestación, la posibilidad de expresarla en dinero y el valor subjetivo de la contraprestación.

37. La relación directa entre la entrega de bienes al consumidor final, por una parte, y —en el caso de autos— ambas partes de la contraprestación, por otra, que exige la jurisprudencia [14] radica, en el caso del sistema de cupones objeto del presente procedimiento, en el hecho de que la entrega del producto sólo tiene lugar a un precio reducido cuando se presenta el cupón.

38. También se cumple el requisito de que ambas partes de la contraprestación puedan expresarse en dinero. Esto se aplica tanto a la cantidad de dinero pagada por el consumidor final como al cupón, es decir, el valor que encarna. En efecto, en el cupón se indica en cada caso la cuantía del descuento que el minorista concede al consumidor final y el fabricante reembolsa al minorista.

39. Por último, las dos partes de la contraprestación cumplen el requisito de constituir en ambos casos un valor subjetivo. Mientras que esto es algo que resulta evidente en el caso de la cantidad de dinero pagada por el consumidor final, en el caso del cupón se deriva del hecho de que éste encarna un valor para el minorista, en la medida en que recibe un reembolso del fabricante por el importe del descuento.

40. Por último, del principio de neutralidad fiscal del sistema del impuesto sobre el valor añadido se desprende que «la Administración Tributaria no puede en definitiva percibir un importe superior al pagado por el consumidor final». [15] Sin embargo, esto es lo que sucedería si ni el fabricante ni el minorista pudieran regularizar su parte del impuesto sobre el valor añadido.

41. De la sentencia Elida Gibbs se desprende que la base imponible para el fabricante con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), y parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva «es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado». [16]

42. Ahora bien, de la sentencia Elida Gibbs también se desprende que el minorista no puede regularizar su cuota del impuesto sobre el valor añadido. Precisamente con

14 — Sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), así como sentencias Boots Company, citada en la nota 5 *supra*, y Empire Stores, citada en la nota 6 *supra*.

15 — Sentencia Elida Gibbs, citada en la nota 2 *supra*, apartado 24.

16 — Sentencia Elida Gibbs, citada en la nota 2 *supra*, apartado 34.

arreglo a dicha sentencia, «no es necesario reajustar la base imponible correspondiente a las transacciones intermedias». [17]

43. En efecto, si se permitiera también al minorista efectuar tal reajuste, no todos sus ingresos quedarían gravados, y el impuesto sobre el valor añadido influiría en el beneficio empresarial del minorista, ya que constituiría para él una partida de ingresos.

44. Ahora bien, con arreglo a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Freemans, un sujeto pasivo no puede obtener «una suma que corresponde a una parte del precio de venta que constituye la contraprestación por los bienes entregados, sin que, sin embargo, dicha suma forme parte de la base imponible». [18] Ahora bien, eso es precisamente lo que sucedería si el importe del cupón no fuera incluido por el minorista en la base imponible.

45. El hecho de que el importe del cupón tan sólo reduzca la base imponible en el caso del fabricante, pero que deba incluirse en la del minorista, permite garantizar que dicho importe no quede sin computar por completo o se compute dos veces. Es más, con ello se asegura que dicho importe sólo tributa una vez. Simultáneamente, con ello se impide que la Administración tributaria deje de percibir el impuesto sobre el valor añadido o que perciba excesivos impuestos.

46. Por último, este resultado es acorde con el sistema del impuesto sobre el valor añadido de la Sexta Directiva, cuya idea subyacente es que en cada fase de la cadena de distribución esté sujeto al impuesto el valor añadido producido en la misma.

47. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que, en un caso como el del procedimiento principal, la base imponible está constituida por la cantidad en efectivo pagada por el cliente más el importe equivalente al descuento pagado por el fabricante.

V. Sobre la segunda cuestión prejudicial

A. *Alegaciones de las partes*

48. Yorkshire alega que el impuesto sobre el valor añadido contenido en el reembolso

17 — Sentencia Elida Gibbs, citada en la nota 2 *supra*, apartado 33.

18 — Sentencia de 29 de mayo de 2001, Freemans (C-86/99, Rec. p. I-4167), apartado 28.

debe ser deducido de las cuotas soportadas y que la devolución del impuesto no depende de que se haya expedido una nota de abono o de cargo. Además, sostiene que dicha emisión es contraria asimismo, en un caso como el del procedimiento principal, al Derecho nacional. Por ello, Yorkshire propone que el minorista no pueda regularizar la deducción de las cuotas soportadas.

49. El Gobierno alemán no considera que de la sentencia Elida Gibbs se desprenda la obligación de regularización. A este respecto se remite más bien al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, del que se desprende la obligación de regularización del minorista. La reducción de la base imponible sólo puede producirse si el importe del reembolso pagado por el fabricante al minorista debe entenderse como un reembolso al minorista. Por último, sólo un sistema como ése garantiza, según el Gobierno alemán, la neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, pues hace coincidir el importe deducible en concepto de cuotas soportadas con el importe previamente adeudado por el fabricante en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios.

50. En opinión del Gobierno británico, el minorista debe proceder a la regularización, ya que sólo debe gravarse el valor añadido creado.

51. Según el Gobierno neerlandés, el principio de neutralidad fiscal exige la regularización en el caso de que la base imponible comprenda únicamente la cantidad pagada por el consumidor final.

52. Habida cuenta de la respuesta que, en su opinión, debe darse a la primera cuestión, el Gobierno irlandés y la Comisión consideran que no procede responder a la segunda cuestión.

B. *Apreciación*

53. La segunda cuestión prejudicial se planteó para el caso de que la primera cuestión prejudicial debiera responderse en el sentido de que la base imponible está constituida únicamente por la cantidad en efectivo pagada por el cliente.

54. Dado que he propuesto al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que la base imponible comprende la cantidad pagada por el consumidor final más el importe del reembolso pagado por el fabricante, no es necesario entrar en el examen de la segunda cuestión.

VI. Conclusión

55. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales:

«1) Procede responder a la primera cuestión prejudicial —sin tener en cuenta el caso hipotético de la intervención de un mayorista— que, en un caso como el del procedimiento principal, la base imponible está constituida por la cantidad pagada por el cliente más el importe equivalente al descuento pagado por el fabricante.

2) Teniendo en cuenta la respuesta a la primera cuestión que se propone, no procede responder a la segunda cuestión.»