SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 3 de julio de 1997 *

En el asunto C-330/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Reino Unido), destinada a obtener en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Goldsmiths (Jewellers) Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G.F. Mancini, Presidente de Sala; C.N. Kakouris (Ponente), P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. A. La Pergola;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

* Lengua de procedimiento: inglés.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Goldsmiths (Jewellers) Ltd, por el Sr. Dario Garcia, Tax partner de Ernst & Young, Chartered Accountants;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por la Sra. Eleanor Sharpston, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Enrico Traversa y Peter Oliver, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Goldsmiths (Jewellers) Ltd, representada por el Sr. Dario Garcia; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por la Sra. Eleanor Sharpston; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente, y de la Comisión, expuestas en la vista de 8 de enero de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 19 de diciembre de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de octubre de 1995, el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal

Centre, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Goldsmiths (Jewellers) Ltd (en lo sucesivo, «Goldsmiths») y los Commissioners of Customs & Excise (Administración de Impuestos Indirectos; en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en el Reino Unido para la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), a propósito de la devolución de cantidades abonadas por Goldsmiths por dicho impuesto.

3 De los autos se desprende que Goldsmiths, un fabricante y comerciante de joyería, celebró un acuerdo con RRI Ltd (en lo sucesivo, «RRI»), sociedad cuya actividad consistía en la permuta de bienes por la prestación de sus servicios. En dicho acuerdo se estipuló que Goldsmiths entregaría joyas a RRI a cambio de que ésta le prestara servicios de publicidad.

4 En cumplimiento de dicho acuerdo, el 23 de octubre de 1991, Goldsmiths entregó a RRI joyas por valor de 202.809,46 UKL, incluyendo el IVA por un importe de 30.205,67 UKL. Con ello, Goldsmiths adquirió derecho a una contraprestación que consistía en servicios de publicidad que RRI debía prestarle por un importe exactamente igual, incluyendo el IVA.

5 El 28 de febrero de 1992, Goldsmiths envió a RRI una factura de IVA, en la que se mencionaba la transacción; además, consignó esta entrega en su declaración de IVA para el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 30 de noviembre de 1991 y pagó el correspondiente IVA a las autoridades fiscales.

6 Seguidamente, en cumplimiento de dicho acuerdo, RRI prestó servicios de publicidad a Goldsmiths por valor de 68.678,03 UKL, incluyendo 9.335 UKL de IVA.

7 Sin embargo, tras prestar otros servicios de publicidad, RRI fue declarada insolvente y liquidada antes de haber podido cumplir con la totalidad de las obligaciones que resultan del contrato de trueque celebrado con Goldsmiths. El precio de los servicios de publicidad que no pudieron prestarse a Goldsmiths se eleva a 135.162,12 UKL, incluyendo 20.130,53 UKL de IVA.

8 Al considerar que los servicios de publicidad pendientes ya no le serían prestados, Goldsmiths regularizó su declaración de IVA para el período que finalizaba el 28 de febrero de 1993 y redujo el importe neto del IVA exigible en 20.130 UKL, o sea, el importe del IVA correspondiente a los servicios de publicidad no prestados por RRI.

9 Mediante decisión de 1 de junio de 1993, los Commissioners rechazaron dicha regularización y giraron una liquidación del IVA a Goldsmiths por un importe de 20.130 UKL, más sus intereses. Dicha decisión se fundó en el artículo 11 de la Finance Act 1990, aplicable en la época de los hechos del litigio principal que, en los casos de créditos incobrables, supeditaba el derecho de devolución del IVA, entre otros, al requisito de que la contrapartida de la entrega de bienes o de la prestación de servicios consistiera en una retribución en dinero. Según los Commissioners, como el acuerdo celebrado entre Goldsmiths y RRI no comprendía una contraprestación dineraria, debía excluirse la devolución del IVA solicitada por Goldsmiths.

10 Insistiendo en su propio punto de vista, Goldsmiths interpuso seguidamente un recurso ante el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, contra la decisión de los Commissioners e invocó el punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva cuyo apartado 1 está redactado como sigue:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción de precio, después del momento en que la operación queda 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.»

11 En su recurso, Goldsmiths sostuvo que el artículo 11 de la Finance Act 1990, que aplicaba dicha disposición en el Reino Unido, no podía limitar la desgravación fiscal al caso de que la contraprestación impagada consista en dinero, sino que debía extenderla al caso de que se trate de una contraprestación en especie. De ello dedujo que el artículo 11 de la Finance Act 1990 es contrario al apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva. Goldsmiths añadió que, si bien esta última disposición otorga a los Estados miembros la facultad de excluir totalmente las regularizaciones para créditos incobrables, no les permite hacerlo parcialmente, es decir, para determinados tipos de operaciones, puesto que la facultad para establecer excepciones consiste en una facultad del tipo «todo o nada».

12 Por el contrario, los Commissioners sostuvieron, en síntesis, que la Sexta Directiva había sido correctamente aplicada por el Reino Unido, ya que la facultad de establecer excepciones con arreglo al apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva no está supeditada a ninguna condición. La idea de la inaplicación no significa que los Estados miembros deban adoptar un enfoque «todo o nada», sino que disponen de la facultad de no aplicar la norma tal como es. Según los Commissioners, este enfoque se ajusta mejor al objetivo de la Sexta Directiva.

13 Por suscitarle dudas la interpretación que debe darse a la Sexta Directiva, el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse que la excepción contenida en el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme ("Sexta Directiva") autoriza a un Estado miembro, que adopte disposiciones destinadas a permitir la devolución del Impuesto en caso de créditos incobrables, a excluir dicha devolución cuando la contrapartida impagada no esté expresada en dinero?»

14 Para responder a la cuestión planteada, procede recordar que, a fin de armonizar la base imponible, la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva establece que, en las entregas de bienes en el interior del país, dicha base está constituida por la totalidad de la contraprestación, que quien realice la entrega, obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero.

15 Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Sexta Directiva, según el cual, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida (sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics Ltd, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16) y cuyo corolario consiste en que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. 5339, apartado 24).

16 De conformidad con este principio, el párrafo primero del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva define los casos en los cuales los Estados miembros están obligados a proceder a la reducción de la base imponible en la cuantía correspondiente y en las condiciones que ellos mismos determinen. Así pues, dicha disposición obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo.

17 Sin embargo, el párrafo segundo del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial.

18 Esta facultad para establecer excepciones, que está estrictamente limitada a este último caso, se funda en la idea de que el impago de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro interesado, puede ser de difícil verificación o sólo ser provisional. De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad para establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Sexta Directiva.

19 Por lo que se refiere al artículo 11 de la Finance Act 1990, el Reino Unido justifica la exclusión de la devolución del Impuesto alegando que, cuando la contraprestación impagada no consiste en dinero, el peligro de fraude es más importante.

20 Dicha justificación no puede acogerse por dos razones.

21 En primer lugar, de la sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/82, Rec. p. 1861, apartado 29) se deduce que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA contemplada en el artículo 11 de la Sexta Directiva dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico.

22 Pues bien, una legislación como la que se controvierte en el litigio principal, al excluir, de forma general y sistemática, la devolución del IVA para todas las transacciones cuya contrapartida no sea dineraria, sin ninguna distinción, modifica, para dicha categoría de operaciones, la base imponible de un modo que excede de la medida estrictamente necesaria para evitar un peligro de fraude fiscal. Ello es tanto más evidente cuando, en el litigio principal, como reconoce el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones escritas, no existía ningún peligro de fraude.

23 En segundo lugar, procede destacar que ni la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, ni el apartado 1 del punto C del artículo 11 distinguen entre contraprestación dineraria y contraprestación en especie. En efecto, como resulta de la sentencia Naturally Yours Cosmetics Ltd, antes citada, apartado 16, para la aplicación de estas disposiciones, basta que la contraprestación pueda expresarse en dinero (véase también la sentencia de 2 de junio de 1994, Empire Stores, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 12). Al ser las dos situaciones idénticas desde el punto de vista económico y comercial, la Sexta Directiva trata las dos categorías de contraprestaciones de forma equivalente.

24 De ello se deduce que la exclusión de la devolución del IVA en el caso de las transacciones en las cuales la contraprestación deba pagarse en especie, cuando ésta sea total o parcialmente impagada, produce una discriminación de dicha categoría de transacciones en relación con aquellas en las que la contraprestación sea dineraria.

25 En efecto, una diferenciación como la practicada por la legislación controvertida disuade a los operadores económicos de celebrar contratos de trueque, sin que estos últimos presenten, desde el punto de vista económico y comercial, diferencia alguna frente a las transacciones con contraprestación dineraria y, de este modo, limita la libertad de los operadores de elegir el contrato que estimen más apropiado para satisfacer sus intereses económicos.

26 En virtud de las consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión planteada que la excepción prevista en el párrafo segundo del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a un Estado miembro que adopte disposiciones destinadas a permitir la devolución del IVA en caso de impago total o parcial de la contraprestación a

excluir dicha devolución cuando se trate del impago de una contraprestación en especie, mientras que concede la devolución cuando dicha contraprestación sea dineraria.

27 Durante la vista, el Gobierno del Reino Unido solicitó al Tribunal de Justicia que, si este último interpretase la excepción controvertida en el sentido de que no autoriza a un Estado miembro a excluir la devolución del IVA cuando la contraprestación impagada no consista en dinero, limitara temporalmente los efectos de su sentencia. A este respecto, alegó esencialmente que dicha interpretación plantearía problemas bastante serios para el Reino Unido y para otros Estados miembros que hubiesen interpretado de buena fe dicha excepción.

28 A este respecto, procede señalar que el Gobierno del Reino Unido no ha proporcionado ningún dato concreto sobre los serios problemas que resultarían, en su opinión, de la interpretación dada a la excepción controvertida. De ello se deduce que no concurre en este asunto ninguna circunstancia que pueda justificar una excepción del principio según el cual los efectos de una sentencia de interpretación se retrotraen a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, mediante resolución de 19 de diciembre de 1994, declara:

La excepción prevista en el párrafo segundo del 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, debe interpretarse en el sentido de que no autoriza a un Estado miembro que adopte disposiciones destinadas a permitir la devolución del IVA en caso de impago total o parcial de la contraprestación, a excluir la devolución cuando se trate del impago de una contraprestación en especie, mientras que concede la devolución cuando dicha contraprestación sea monetaria.

Mancini Kakouris Kapteyn

Hirsch Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de julio de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G.F. Mancini