SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 24 de octubre de 1996 *

En el asunto C-288/94,

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, London, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Argos Distributors Ltd

y

Commissioners of Customs and Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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) y G. Hirsch, Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Argos Distributors Ltd, por el Sr. David Milne, QC, designado por Herbert Smith, Solicitors;

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

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Michail Apessos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico del Estado, y las Sras. Foteini Dedousi, mandataria *ad litem* del Servicio Jurídico del Estado, y Anna Rokofyllou, Consejera especial del Ministro adjunto de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

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

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Argos Distributors Ltd, representada por el Sr. David Milne; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. Kenneth Parker, QC; del Gobierno helénico, representado por los Sres. Michail Apessos y Fokion Georgakopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico del Estado, en calidad de Agente, y la Sra. Anna Rokofyllou, y de la Comisión,

representada por los Sres. Peter Oliver y Enrico Traversa, expuestas en la vista de 25 de abril de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de junio de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 26 de septiembre de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de octubre siguiente, el Value Added Tax Tribunal, London, planteó, con carácter prejudicial, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones sobre la interpretación 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 Dichas cuestiones se suscitaron del marco de un litigio entre Argos Distributors Ltd (en lo sucesivo, «Argos») y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), responsables en materia de recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), sobre la devolución de ciertas cantidades abonadas por Argos al Gobierno del Reino Unido en concepto de pago del IVA.

3 De la resolución de remisión y de los autos del procedimiento principal, se deduce que Argos es una sociedad dedicada a la venta al por menor, que describe sus artículos en un catálogo y los vende en sus salas de exposición. Argos cuenta con más de trescientos establecimientos de este tipo en el Reino Unido.

4 El pago de los artículos adquiridos puede hacerse mediante unos bonos (vouchers) emitidos y vendidos por Argos en el marco de sus campañas de promoción. Los

bonos tienen el aspecto de un billete impreso con un valor nominal de 1, 5, 10, 20 o 25 UKL. Con arreglo a las condiciones de utilización de los bonos, estos últimos pueden utilizarse para el pago total o parcial de los productos o servicios puestos a la venta en las salas de exposición de Argos, por el precio marcado, pero no pueden dar lugar a un reembolso.

5 Argos vende sus bonos por un importe igual a su valor nominal, o bien con un descuento sobre el valor nominal. La cuantía del descuento depende del volumen del pedido. El descuento normal es de un 5 % del valor nominal de los bonos para los pedidos cuyo importe alcanza o supera las 500 UKL en valor nominal. Existe también un descuento adicional retroactivo de un 1 % o de un 2,5 % para los pedidos que superen, respectivamente, las 10.000 UKL y 50.000 UKL al año.

6 Los principales adquirentes de los bonos son o bien sociedades que los reparten luego entre su personal o sus representantes en concepto de incentivos, o bien sociedades de servicios financieros que los revenden al público con o sin reducción de su valor nominal. El último adquirente de un bono puede que no conozca la identidad del adquirente inicial y que ignore si se ha aplicado un descuento sobre su valor nominal.

7 Todo cliente que compre en uno de los establecimientos de Argos puede presentar bonos para pago de la totalidad o de una parte del precio del artículo por el importe del valor nominal de los bonos. Si dicho valor es superior al importe de la compra, la diferencia no se reembolsa en metálico. En caso de robo, se pueden anular los bonos y sustituirlos por otros. Una vez utilizados en un establecimiento de Argos, los bonos son anulados y destruidos.

8 Gracias a este sistema, Argos atrae a los beneficiarios a sus salas de exposición, se da a conocer entre el público y aumenta su volumen de negocios. El sistema le produce además efectos favorables en términos de liquidez.

9 El litigio en el procedimiento principal gira en torno al cálculo del IVA que debe pagar Argos, como sujeto pasivo, por los ingresos procedentes de la venta de artículos pagados con bonos. Los Commissioners consideran en efecto que, a fin de determinar la base imponible, el valor nominal del bono constituye la contraprestación por la entrega del artículo, con independencia de la cuestión de si, en la primera compra del bono a Argos, el comprador obtuvo o no un descuento.

10 Argos considera, en cambio, que ella no percibe el valor nominal íntegro de los bonos, sino únicamente la diferencia entre dicho importe y el descuento concedido al primer adquirente de los bonos, de modo que es este último importe el que constituye la base imponible. Dicha empresa presentó, por tanto, ante los Commissioners una solicitud de devolución de 1.363.245 UKL, que representaban una parte del IVA abonado por ella entre el 1 de abril de 1983 y el 27 de marzo de 1993. La solicitud fue desestimada y Argos recurrió contra dicha decisión ante el Value Added Tax Tribunal, London.

11 El órgano jurisdiccional nacional considera que, a fin de determinar la base imponible en materia de IVA, el concepto clave es el de «contraprestación» utilizado en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, que establece lo siguiente:

«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;

b) [...]»

12 Según el órgano jurisdiccional nacional, en el presente asunto resulta necesario determinar cuál es el valor de la contraprestación cuando ésta consiste en un bono entregado en pago en un establecimiento Argos por el usuario final, sin que este último sea el adquirente inicial que había obtenido un descuento al efectuar su compra. Habida cuenta de la formulación de la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11, según la cual las rebajas y descuentos de precio deben concederse al comprador o destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice, para aplicar dicha disposición es necesario establecer una relación entre la compra inicial del bono, que es el momento en que se concedió el descuento, y el uso final de este último. En opinión del órgano jurisdiccional nacional, para aplicar la mencionada disposición también es preciso determinar si un descuento puede ascender a la totalidad del precio de un artículo, dado que un bono puede servir para pagar la totalidad del precio.

13 Al albergar ciertas dudas sobre la solución que debía darse al litigio, el Value Added Tax Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva en el sentido de que la expresión "las rebajas y descuentos de precio" es aplicable en un caso en el que el valor nominal de un bono emitido por quien realiza la entrega de bienes cubre, o puede cubrir, la totalidad de su precio normal de venta al por menor?

2) Cuando quien realiza la entrega de bienes ha vendido con descuento a un adquirente un bono que luego es presentado en pago parcial (la mayoría de las veces) o total de los bienes por un comprador que no es el adquirente del bono y que normalmente ignora qué precio se pagó por el mismo, ¿debe interpretarse la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva en el sentido de que la expresión "las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en el que la operación se realice" se refiere

   a) a la diferencia entre el valor nominal de los bonos y el precio facturado al adquirente inicial del bono por la persona que realiza la entrega los bienes, o bien

   b) a la totalidad del valor nominal del bono, o bien

   c) a ninguna de ambas?

3) Si la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 no se aplica a los casos mencionados anteriormente, ¿debe interpretarse la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 en el sentido de que la parte de la contraprestación representada por el bono es

   a) el valor nominal del bono, o bien

   b) el importe realmente obtenido de la venta del bono por la persona que realiza la entrega de bienes?»

Sobre la tercera cuestión

14 En la tercera cuestión, que procede analizar en primer lugar, el órgano jurisdiccional nacional plantea en definitiva si, cuando la persona que realiza la entrega de

bienes vendió un bono, con descuento, a un adquirente, con la promesa de aceptar posteriormente dicho bono, por su valor nominal, en pago de la totalidad o de una parte del precio de un bien comprado por un cliente que no es el adquirente del bono y que en principio ignora el precio real al que la persona que realiza la entrega de bienes vendió el bono, la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la contraprestación representada por el bono es el valor nominal del mismo o el importe que realmente obtuvo la persona que realiza la entrega de bienes por la venta del bono.

15 Procede precisar que dicha cuestión se refiere a la transacción correspondiente a la compra en los establecimientos de Argos de alguno de los artículos vendidos por dicha empresa, cuyo precio paga el comprador, en todo o en parte, con un bono. La cuestión no se refiere a la transacción correspondiente a la venta anterior de los bonos por parte de Argos.

16 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por ellas. Dicha contraprestación constituye, pues, el valor subjetivo, es decir, realmente percibido en cada caso concreto y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445; de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365; de 27 de marzo de 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, y de 5 de mayo de 1994, Glawe, C-38/93, Rec. p. I-1679).

17 Por otra parte, según esta misma jurisprudencia, cuando dicha contraprestación no consiste en dinero debe, sin embargo, poder expresarse en dinero (sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats y Naturally Yours Cosmetics, antes citadas).

18 En el presente asunto, los bonos que presenta el comprador de uno de sus artículos constituyen, en todo o en parte, la contraprestación subjetiva realmente percibida por Argos por la venta de sus artículos. Dado que Argos considera que el bono representa una parte del precio de catálogo equivalente a su valor nominal, la única cuestión que se plantea es la de saber cuál es el contravalor real en dinero del bono que Argos recibe en pago.

19 Con arreglo a los términos de la transacción correspondiente a la compra inicial del bono, este último es, por naturaleza, pura y simplemente un documento al que se ha incorporado la obligación asumida por Argos de aceptar dicho bono, por su valor nominal, en lugar del dinero (véase, en este sentido, la sentencia Boots Company, antes citada, apartado 21).

20 A fin de determinar qué contravalor real en dinero representa para Argos el bono recibido en pago, procede remitirse a la única transacción pertinente a este respecto, a saber la transacción inicial correspondiente a la venta del bono, con descuento o sin él. De dicha transacción se deduce que, para Argos, el bono representa, al recibirlo en pago, un contravalor real en dinero igual a la suma de dinero que obtuvo al venderlo, es decir, el valor nominal del bono menos el descuento concedido, en su caso.

21 Aunque sea cierto que el comprador de artículos Argos no conoce este contravalor real en dinero del bono que utiliza, procede señalar que dicha circunstancia no es pertinente; en efecto, lo que importa en el presente caso es conocer el contravalor real en dinero que Argos obtiene al aceptar los bonos en pago de sus artículos, dado que es únicamente dicho contravalor real lo que debe constituir la base imponible.

22 El hecho de que no se conozca en detalle, en cada transacción, lo que Argos obtiene como contraprestación por la entrega de uno de sus artículos no permite descartar la interpretación anterior. Es preciso subrayar a este respecto que, en el presente caso, la carga de la prueba recae sobre quien realiza la entrega de bienes. En el caso de autos, Argos ha alegado, sin ser contradicha, que cuando se presenta un bono en uno de sus establecimientos se puede identificar a su adquirente inicial y determinar el descuento que, en su caso, se le concedió, gracias al número de serie impreso en cada bono. Así pues, no resulta difícil determinar qué parte de los

ingresos globales de Argos representan los bonos recibidos, tras deducir todos los descuentos concedidos (véase, en este sentido, la sentencia Glawe, antes citada).

23 Procede por tanto responder a la tercera cuestión que, cuando la persona que realiza la entrega de bienes vendió un bono, con descuento, a un adquirente, con la promesa de aceptar posteriormente dicho bono, por su valor nominal, en pago de la totalidad o de una parte del precio de un bien comprado por un cliente que no es el adquirente del bono y que en principio ignora el precio real al que la persona que realiza la entrega de bienes lo vendió, la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la contraprestación representada por el bono es el importe que realmente obtuvo la persona que realiza la entrega de bienes por la venta de éste.

Sobre las restantes cuestiones

24 Habida cuenta de la respuesta dada a la tercera cuestión, no es preciso responder a las demás cuestiones.

Costas

25 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido y helénico, 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 en el 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, London, mediante resolución de 26 de septiembre de 1994, declara:

La letra a) del apartado 1 del punto A 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, cuando la persona que realiza la entrega de bienes vendió un bono, con descuento, a un adquirente, con la promesa de aceptar posteriormente dicho bono, por su valor nominal, en pago de la totalidad o de una parte del precio de un bien comprado por un cliente que no es el adquirente del bono y que en principio ignora el precio real al que la persona que realiza la entrega de bienes lo vendió, la contraprestación representada por el bono es el importe que realmente obtuvo la persona que realiza la entrega de bienes por la venta de éste.

Mancini Kakouris Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 24 de octubre de 1996.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G.F. Mancini