CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT presentadas el 4 de diciembre de 1984 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El problema planteado

El problema planteado en el caso de autos está resumido del siguiente modo en el informe para la vista.

El asunto tiene por objeto «una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el London Value Added Tax Tribunal (Tribunal de Londres competente en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre Direct Cosmetics Ltd y los Commissioners of Customs and Excise (Administración de aduanas e impuestos indirectos) una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 5 del artículo 27 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).

Hechos y procedimiento

1. El artículo 27 de la Sexta Directiva que figura en el Título XV (medidas de simplificación) dispone:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

* Lengua original: neerlandés.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

2. Con vistas a adaptar su legislación fiscal a la Sexta Directiva, el Reino Unido modificó, especialmente mediante la Finance Act 1977 publicada el 29 de julio de 1977, el apartado 2 del Anexo 3 de la Financial Act 1972 y le dio la siguiente redacción en forma de apartado 3:

«3) Cuando, en opinión de los Commissioners:

a) toda o parte de la actividad ejercida por una persona sujeta al impuesto consista en suministrar a particulares mercancías destinadas a la venta al por menor, ya sea por estos, ya por otras personas,

b) dichos particulares no estén sujetos a impuesto, y

c) la protección de los intereses del Tesoro exija que la Administración haga uso de las facultades que le confiere este apartado,

podrían notificar por escrito a la persona sujeta al impuesto que, a la recepción de la notificación o en una fecha posterior especificada en la misma, el valor de referencia que se tomará en consideración para percibir el impuesto sobre cualquier mercancía que suministre, se determinará como si la contrapartida pagada por cada particular por la mercancía suministrada fuese igual al precio al que las mercancías se venden al por menor.»

3. El 28 de diciembre de 1977, el Gobierno del Reino Unido notificó a la Comisión, en cumplimiento del apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva, siete medidas que tenía intención de mantener después de la entrada en vigor de la Directiva el 1 de enero de 1978, como «medidas especiales de inaplicación» admitidas por el apartado 1 del artículo 27. En dicha lista figuraba la

mención «Special Anti-Avoidance Valuation Provisions» (disposiciones especiales contra la evasión fiscal relativa al valor). Como anexo de su escrito de notificación, el Gobierno del Reino Unido explicó estas disposiciones en los siguientes términos:

«En el Reino Unido, determinadas sociedades, por ejemplo en el sector de los productos de belleza, venden sus productos a particulares no sujetos a impuesto para que los revendan al consumidor. Con arreglo al apartado 2 del Anexo 3 de la Finance Act 1972, la Administración de aduanas e impuestos indirectos tiene facultades para perseguir el fraude fiscal en el mercado al por menor exigiendo que las ventas de estos particulares queden sujetas a impuesto sobre su valor al por menor.»

4. El apartado 3 del Anexo 3 en su versión de la Finance Act 1977, fue modificado de nuevo por el apartado 1 del artículo 14 de la Finance Act 1981, que suprimió el punto c) y el requisito relativo a la «protección de los intereses del Tesoro».

5. La sociedad Direct Cosmetics Ltd es una empresa especializada en la venta denominada «directa» de productos cosméticos que, en situaciones calificadas de «especiales», no pueden ser comercializados por los canales normales y tradicionales del comercio al por menor. Se trata esencialmente de productos cosméticos procedentes de excedentes o de restos, de stocks excedentarios, de saldos de ventas promocionales, de fines de series y de productos acondicionados en embalajes especiales para una circunstancia precisa, como los regalos de Navidad, que no se vendieron en el período previsto. Direct Cosmetics compra dichos productos a precio reducido a los fabricantes o a los mayoristas y los vende a continuación, en especial en hospitales, en empresas o en oficinas por medio de una red de agentes, por lo general mujeres, en las siguientes condiciones: el producto se vende a los agentes al precio de catálogo de Direct Cosmetics, los agentes revenden el producto al mismo precio a los clientes privados, pero conservan, si el precio de venta se paga en quince días, un descuento del 20 %.

Como su volumen de negocios se sitúa por debajo del umbral previsto para la imposición, los agentes de Direct Cosmetics quedan exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido; revenden pues sin cargar el IVA.

6. El 7 de diciembre de 1982, con arreglo al apartado 3 del Anexo 3 de la Finance Act 1972, modificada por el artículo 14 de la Finance Act 1981, Direct Cosmetics Ltd recibió una notificación de los Commissioners of Customs and Excise, indicando que el valor que serviría de base imponible para la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre las mercancías que vendiera a sus agentes se calcularía a partir de su precio normal de venta al por menor.

7. Direct Cosmetics Ltd impugnó la legalidad de esta resolución ante el London Value Added Tax Tribunal, alegando que la modificación de la Finance Act 1972 por la Finance Act 1981 constituía una modifica-

ción sustancial del Derecho nacional que equivalía a una nueva medida especial a los efectos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva y que, con arreglo al apartado 5 del artículo 27, debería haber sido notificada a la Comisión; según la empresa demandante, la falta de notificación lleva consigo la inaplicabilidad de la disposición de que se trata.

8. Mediante resolución de 9 de noviembre de 1983, el Value Added Tax Tribunal de Londres decidió, con arreglo al artículo 177 del Tratado, suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciase con carácter prejudicial sobre las cuestiones siguientes:

«1) Cuando determinadas disposiciones nacionales, notificadas con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la Directiva 77/388 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, son modificadas para suprimir una referencia al criterio de protección del Tesoro público, ¿constituye dicha modificación una "medida especial" a los efectos del apartado 1 del artículo 27, que obliga al Estado miembro a informar de ello a la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 27?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, el hecho de que un Estado miembro incumpla la obligación que le incumbe con arreglo al apartado 2 del artículo 27 de la Directiva de que se trata y no informe a la Comisión de una "medida especial" que constituya una excepción a lo que establece la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la misma Directiva y requiera por tanto la autorización del Consejo con arreglo al apartado 1 del artículo 27 ¿concede a un particular derechos que éste pueda invocar ante los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro y que se basen directamente en las disposiciones de la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11?»

Para una buena comprensión del asunto es importante además tener presentes la resolución de remisión y los otros documentos que el Juez de remisión envió al Tribunal de Justicia.

2. Observaciones escritas y orales presentadas en este caso ante el Tribunal de Justicia

Las observaciones escritas que fueron presentadas al Tribunal de Justicia y que figuran resumidas en el informe para la vista pueden resumirse muy globalmente como sigue.

Direct Cosmetics Ltd, proponiendo una interpretación restrictiva del artículo 27 de la Sexta Directa en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –como la que aplicó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 10

de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/82, ↔ Rec. p. 1861)– llega a la conclusión de que debe responder afirmativamente a la primera cuestión planteada. Basándose en reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia, propone igualmente una respuesta afirmativa para la segunda cuestión.

En sus observaciones escritas, la Comisión llega a una respuesta un tanto equívoca sobre la primera cuestión pero, igual que Direct Cosmetics, su respuesta a la segunda cuestión es afirmativa. Se comprenderá mejor el carácter hasta cierto punto equívoco de la respuesta a la primera cuestión si se conoce el trasfondo de la resolución de remisión y los planteamientos que la Comisión expuso en la vista.

El Gobierno del Reino Unido propone una respuesta negativa tanto para la primera como para la segunda cuestión.

El Tribunal de Justicia requirió a las partes para que concedieran una atención especial en sus explicaciones orales en la vista a la cuestión del alcance que debe darse, en el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, a la expresión «medidas especiales [...] en orden a [...] evitar determinados fraudes o evasiones fiscales»; el Tribunal de Justicia les pidió más especialmente que se pronunciaran sobre si el hecho de que un comerciante sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido venda sus productos al por menor por medio de personas que disfrutan legalmente de una franquicia de acuerdo con las disposiciones del artículo 24 de la Directiva, puede calificarse de fraude o de evasión fiscal. Se requirió además a las partes a tener en cuenta en sus observaciones la sentencia Comisión/Bélgica, antes citada.

En respuesta a estas preguntas, Direct Cosmetics ha subrayado en la vista en primer lugar que en el presente caso se trata de una forma completamente normal y legal de comercio, practicada a precios normales de libre competencia (con un sistema de venta por correspondencia), de manera que, como señala la resolución de remisión, no había ninguna intención de sustraerse al Impuesto sobre el Valor Añadido o de reducir su importe. Seguidamente, la sociedad demandante se apoya en la interpretación restrictiva del contenido del artículo 27 que el Tribunal de Justicia dio en el asunto 324/82, para sostener que el artículo 27 sólo se aplica a las medidas estrictamente necesarias para evitar el fraude o la evasión fiscal. Según ella, la modificación que se produjo en 1981 muestra claramente que la medida de que se trata no tiene nada que ver con los objetivos mencionados. A este respecto, la demandante en el asunto principal se basa también en las declaraciones del órgano jurisdiccional de remisión en el sentido de que la medida de que se trata no se orienta a evitar el fraude o la evasión fiscal, sino a proteger «los intereses del Tesoro británico, los recursos propios de la Comunidad y el comercio tradicional al por menor». Por esta razón, en opinión de la demandante en el asunto principal, el artículo 27 de la Directiva no se refiere a la excepción al artículo 11 de que se trata en el presente caso y Direct Cosmetics tenía buenas razones para pretender que se le aplicara una base imponible conforme a la prevista por el artículo 11 de

la Directiva. Por última la demandante en el asunto principal alegó que, según la resolución de remisión y la jurisprudencia británica que se cita en ella, la modificación introducida en 1981 suponía claramente una modificación en cuanto al fondo en relación con el texto anteriormente notificado a la Comisión en 1977, por cuanto suprimió toda referencia al fraude o a la evasión fiscal (comprobados objetivamente o investigados subjetivamente). En la vista, Direct Cosmetics replicó que según las comprobaciones del Juez británico competente, el sistema de venta que había establecido tampoco ocasionaba distorsiones de competencia y que, por otra parte (teniendo en cuenta que las franquicias previstas, como todas, siempre dan lugar a tales distorsiones), éstas no justificarían por sí mismas la aplicación del artículo 27.

En la vista, el Agente del Reino Unido sostuvo en primer lugar que en el presente caso no se trata de fraude fiscal sino únicamente de evasión fiscal a los efectos del artículo 27 de la Directiva. Según él, se trata concretamente de evasión fiscal, en el sentido de que las prácticas comerciales de Direct Cosmetics, que como tales se mantienen dentro de los límites fijados por la Ley, suponen una pérdida de ingresos para el Tesoro. Según la historia de la Directiva, que se expone en el apartado 26 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 324/82, antes citado, esta forma de evasión fiscal está contemplada por el artículo 27 de la Directiva. En el caso de autos, a falta de notificación por escrito a los efectos de la disposición de que se trata, las ventas efectuadas por Direct Cosmetics estarían sujetas a impuesto por un precio de venta inferior al que serviría de base imponible en caso de venta por el comercio al por menor normal lo que, según el Gobierno del Reino Unido, supone una evasión fiscal a los efectos del artículo 27 de la Directiva. Si en el presente caso no se tratara de evasión fiscal a los efectos del artículo 27 de la Directiva y tampoco de fraude fiscal, tampoco podría hablarse en definitiva de medida especial a los efectos del mismo artículo. Toda forma de comercio ejercida sobre una base comercial sana que se opusiera a que las autoridades tributarias pudieran liquidar el impuesto en la fase final del consumidor, conforme a la base imponible prevista por el artículo 11 de la Directiva, sería en ese caso conforme a Derecho. Por lo que se refiere a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 324/82, el Gobierno del Reino Unido considera que los hechos del caso de autos difieren de tal manera de la medida general aplicable a un sector entero que se examinaba en aquel asunto, que la sentencia dictada no podría aplicarse por analogía al presente caso. El Gobierno británico considera también que, en el caso de autos, las medidas concretas adoptadas en casos particulares son precisamente proporcionales a la pérdida de ingresos fiscales, es decir, que se elevan a la diferencia existente entre la imposición en caso de entregas efectuadas por Direct Cosmetics a sus agentes y la imposición sobre el valor de las mercancías entregadas a los consumidores finales por el comercio al por menor normal. En opinión del Gobierno británico, la disposición de que se trata en este asunto no es una medida general como la que se contempla en la sentencia citada. Alega que su aplicación se limita a casos individuales en que la Administración tributaria decide emitir un dictamen porque existe un riesgo para el fisco y,

en sus consecuencias prácticas, la medida es precisamente proporcional al objetivo propuesto que es recuperar la pérdida fiscal comprobada. Además, el Gobierno del Reino Unido considera que el sistema de ventas utilizado por Direct Cosmetics no está de acuerdo con los principios fundamentales de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO nº B 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), especialmente con los principios de neutralidad y de falta de distorsiones del juego de la competencia, así como con el objetivo del régimen establecido que consiste en aplicarse a todas las fases de la producción y de la distribución de bienes y servicios, incluida la fase del comercio al por menor. Según él, las ventas sistemáticas exclusivamente hechas a los consumidores por mediación de comerciantes o de intermediarios no registrados o las ventas regulares de este tipo simplemente comprobadas de hecho debieran también quedar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando, con arreglo al artículo 24 de la Sexta Directiva, estos intermediarios pueden disfrutar también de una franquicia en el Reino Unido. En su réplica oral, el Agente del Reino Unido ha vuelto a declarar claramente, de manera muy general, que todo sistema de venta que excluye la fase última del comercio al por menor justifica una notificación como la que se examina en el caso de autos. En respuesta a una pregunta que le planteé al fin de la vista, confirmó que la concepción general del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Reino Unido es que, prescindiendo de las ventas ocasionales por mediación de comerciantes no registrados, la venta debe efectuarse a través de comerciantes registrados. Por lo que se refiere a la interpretación del contenido del concepto de «protection of the revenue» (suprimido en la modificación de 1981), el Agente del Reino Unido admitió que la diferencia de perspectivas entre la Administración y el órgano jurisdiccional que pone de manifiesto la resolución de remisión existió efectivamente y que, en opinión del órgano jurisdiccional, el texto de 1977 exige que se compruebe una intención de evasión fiscal. En opinión de la Administración tributaria, una evasión fiscal no intencionada, comprobada en realidad, a los efectos anteriormente expuestos, era suficiente para dar lugar a una notificación.

La Comisión sostuvo primeramente en la vista que el concepto de «evasión fiscal» a los efectos del artículo 27 de la Sexta Directiva, debe interpretarse en su contexto nacional y que en este caso no se trataba de un concepto de Derecho comunitario. Por lo que se refiere al concepto de «medidas especiales», tampoco consideró posible una definición general. Según ella, sería posible efectivamente establecer criterios generales para enjuiciar la validez de medidas especiales como las examinadas en el presente caso, como el principio de proporcionalidad que el Tribunal de justicia definió en el asunto 324/82. Otro criterio –que es importante en el asunto que nos ocupa– sería la compatibilidad con los elementos esenciales de la Sexta Directiva. La Comisión, con arreglo a su práctica de remitirse a la legislación nacional, considera que la interpretación defendida por el Reino Unido en el presente procedimiento es aceptable. Según ella, como el artículo 24 de la Directiva no

atribuye a los Estados miembros más que un *derecho* a establecer franquicias para las pequeñas empresas, el mismo artículo no podrá impedir que un Estado miembro establezca excepciones a una franquicia otorgada de este modo para determinadas formas de comercialización, como la que se examine en este caso. Por lo que se refiere a la obligación de notificación impuesta por el apartado 2 del artículo 27 de la Directiva, la Comisión admitió que incumbe al Tribunal de Justicia decidir si la modificación de una disposición notificada anteriormente tiene un carácter tan esencial respecto al fondo que adquiere el carácter de una *nueva* medida particular que por lo tanto debe ser objeto de una nueva notificación. Como el órgano jurisdiccional británico ha considerado que una modificación como la realizada en el presente caso era sustancial, la Comisión consideró que era difícil mantener el otro punto de vista que había adoptado en el presente procedimiento. Cuando se produjo la notificación había entendido el texto de 1977 en el sentido de que su objetivo era sujetar a impuesto a las empresas como Direct Cosmetics en la fase del comercio al por menor, lo que consideró conforme con los objetivos del artículo 27 de la Sexta Directiva. Al comprobar que, según el órgano jurisdiccional nacional, en 1981 se produjo una modificación sustancial de la legislación y que el texto de 1977 tenía un alcance menor que el entonces notificado por el Reino Unido a la Comisión, [1] la Institución comunitaria sólo podía llegar a la conclusión de que la notificación producida entonces no era conforme a Derecho y que por consiguiente no existía una excepción válida de acuerdo con el apartado 5 del artículo 27 y que el artículo 11 de la Directiva era directamente aplicable.

Finalmente, para una buena comprensión del alcance de la disposición de que se trata en este asunto, es importante aún citar el acta de los debates sobre este punto en el seno de una comisión en la Cámara de los Comunes, de la que se ha presentado copia al Tribunal de Justicia en el presente procedimiento, mediante un despacho de 18 de octubre de 1984 del Agente del Reino Unido, a partir de una petición formulada en el mismo sentido por el Juez Ponente. El acta confirma en primer lugar que la disposición de que se trata en el presente caso tiene en principio un campo de aplicación muy general que abarca numerosos sectores muy diversificados, en los que es usual efectuar ventas al público prescindiendo de los comerciantes al por menor registrados (y sujetos por tanto al Impuesto sobre el Valor Añadido). A lo largo de los debates parlamentarios, los miembros de la Cámara de los Comunes plantearon numerosas cuestiones al respecto que, en parte, tenían el mismo objetivo que diferentes cuestiones planteadas en la vista por determinados miembros del Tribunal de Justicia. En segundo lugar, las explicaciones dadas por el Gobierno en el curso de los debates parlamentarios confirman que, si bien la disposición debía garantizar los mayores ingresos fiscales posibles (de acuerdo con las finalidades de la Ley) trataba también de proteger a los comerciantes matriculados contra la competencia que les hicieran otros canales

[1] A este respecto me remito a la p. 7 del anexo al escrito mediante el cual el órgano jurisdiccional de remisión hizo llegar al Tribunal de Justicia las cuestiones sometidas a éste.

de distribución. Por añadidura, según dicho Gobierno, la disposición pretende también proteger a los fabricantes o a los mayoristas que venden sus productos a través de los canales de distribución usuales contra la competencia de fabricantes o mayoristas que venden sus productos por mediación de personas no matriculadas.

3. La solución de las cuestiones planteadas

3.1. *Las circunstancias particulares del caso*

En la parte anterior de mis conclusiones he recogido con alguna extensión las consideraciones más importantes expuestas en la vista porque, teniendo en cuenta las cuestiones determinantes para el Tribunal de Justicia, las exposiciones orales proporcionan mayor claridad que las observaciones escritas. Es evidente además que las aclaraciones dadas de palabra sobre los diferentes puntos de vista no podían figurar todavía en el informe para la vista.

En verdad es más difícil resolver las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia de manera que sea útil para el órgano jurisdiccional de remisión porque, en el caso que nos ocupa, hay circunstancias de hecho muy especiales que han influido en las cuestiones planteadas con carácter prejudicial: tres disposiciones especiales sucesivas, la notificación concreta dirigida a Direct Cosmetics (a la que se refiere el procedimiento nacional) así como algunas resoluciones judiciales sobre el caso concreto y sobre la interpretación de las disposiciones aplicables. A la luz de este complejo trasfondo, teniendo en cuenta los hechos y la legislación nacional, es como procede entender las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia las cuales, además, en las respuestas que hayan de darse, deben entenderse de la manera adecuada bajo una formulación abstracta.

Por lo que respecta a los hechos, me parece importante sobre todo efectuar una diferenciación abstracta entre las situaciones en las que el contribuyente queda sujeto a impuesto sin notificación, con arreglo a los precios de venta a los particulares que ha fijado él mismo, y las situaciones en las que se le sujeta a impuesto sin notificación a partir únicamente del precio que de hecho ha recibido de sus revendedores (que no son detallistas matriculados) a la entrega. Determinar en qué categoría se incluye Direct Cosmetics no me parece decisivo para el Tribunal de Justicia.

Por lo que se refiere a las sucesivas versiones de la disposición examinada en el presente caso, los textos de 1972, 1977 y 1981, es preciso destacar en primer lugar que, a la vista de los autos, el primer texto no era aplicable más que cuando se apreciaba una *intención subjetiva* de fraude o de evasión fiscal. El segundo texto (de 1977) utilizó un criterio considerado como *objetivo* respecto a la competencia para enviar notificaciones: «la necesidad de proteger los intereses del Tesoro». De todos modos, en la jurisprudencia, este criterio no ha sido objeto de una interpretación diferente de la del primer

criterio subjetivo utilizado (véase la p. 7 de la resolución de remisión). Seguidamente, la modificación que se produjo en 1981 suprimió toda limitación de la competencia para enviar notificaciones únicamente en los casos de fraude o de evasión de la ley fiscal investigados subjetivamente o comprobados objetivamente en la realidad. Igual que la Comisión, entiendo que la segunda modificación debe considerarse, sin duda alguna, como una modificación esencial en cuanto al fondo del texto de 1977. De todos modos, a diferencia de la Comisión, no quiero basar esta conclusión únicamente en la jurisprudencia británica aplicable, sino también en el texto del apartado 2 del anexo 3 de la Finance Act 1972 modificada en 1981. El texto actualmente aplicable es el siguiente:

«3) Cuando:

a) toda o parte de la actividad ejercida por una persona sujeta al impuesto consista en suministrar mercancías a particulares para su venta al por menor por estos o por otras personas y

b) dichos particulares no estén sujetos a impuesto,

los Commissioners podrán notificar por escrito a la persona sujeta a impuesto que, a la recepción de la notificación o en una fecha posterior especificada en la misma, se considerará que el valor de cualquier mercancía que suministre dicha persona es su valor comercial en la venta al por menor.»

El texto citado y las explicaciones dadas por el Gobierno del Reino Unido a este respecto muestran que las ventas al público efectuadas en todo o en parte por canales que no sean los comerciantes matriculados pueden ser sujetas a impuesto como si se tratara de detallistas registrados. A mi parecer, en el caso de autos ello puede significar que cuando Direct Cosmetics concede un descuento a sus revendedores, está sujeta a impuesto de forma que el precio de venta efectivamente aplicado (precio de catálogo disminuido menos el descuento concedido) se incrementa en el beneficio normal que el comercio al por menor obtiene habitualmente con estos mismos productos, para el cálculo de la base imponible. La notificación cursada en el caso de autos concretamente a Direct Cosmetics (véase la p. 2 de la resolución de remisión) permite decir al respecto que, para Direct Cosmetics, la base imponible puede ser aún más elevada. En efecto, la notificación prevé que la base imponible será «el valor comercial en la venta al por menor». Ello podría significar que, para los productos a precio reducido que Direct Cosmetics compra a bajo precio, la administración calcula el precio de venta al por menor como si se tratara de mercancías similares que no procedan de compras a precio reducido, sino que hubieran sido compradas normalmente por un detallista matriculado a un fabricante o a mayoristas especializados en dichos productos. En su respuesta a la última pregunta que le formulé en la vista, el Agente del Reino Unido mantuvo sin embargo un punto de vista diferente y en verdad más razonable que también figura en el último párrafo de la letra A de la resolución de remisión (p. 11). Este punto de vista trata de decir que Direct Cosmetics debiera quedar sujeta a impuesto

de acuerdo con el precio de catálogo que ella misma fijó. Como expondré más tarde, este punto de vista no se aparta del artículo 11 de la Directiva más que en dos casos: en primer lugar, cuando la rebaja concedida sobre el precio de catálogo al intermediario no sujeto a impuesto no se concede *a posteriori* sino en el momento de la entrega; en segundo lugar, cuando el intermediario factura al consumidor un precio más bajo que el precio de catálogo.

3.2. *Las disposiciones aplicables de Derecho comunitario*

Además del artículo 27 de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que ya he citado anteriormente, el artículo 11 de la misma Directiva tiene también importancia en el presente asunto, lo mismo que en el asunto 324/82. Además, los objetivos generales formulados en la Primera Directiva, que el Agente del Reino Unido ha mencionado y que se han citado anteriormente, han desempeñado un cierto papel en los debates.

A mi parecer, es preciso deducir del apartado 3 de la parte A del artículo 11 de la Directiva que, al calcular la base imponible para una empresa como Direct Cosmetics, es necesario basarse en el precio normal de venta a los particulares (el precio de catálogo) aplicado por la empresa, es decir, sin deducción de las rebajas que concede a sus revendedores únicamente después de que haya tenido lugar la entrega (como parece ser el caso presente, a la vista de los autos). Por añadidura, el artículo 11 no puede en manera alguna servir de base para el punto de vista del Gobierno del Reino Unido según el cual –con independencia de las franquicias previstas en el artículo 24 de la Directiva– la venta al consumidor siempre debe tener lugar por mediación del comercio al por menor normal (sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido). A mi parecer, el artículo 11 no se opone en absoluto a la venta directa al consumidor por el fabricante o el mayorista o a la utilización, por el fabricante o el mayorista, con vistas a la venta al consumidor final, de canales de venta menos costosos o más eficaces que el comercio al por menor normal. Por el contrario, en el marco del artículo 27 de la Directiva, por supuesto, es posible admitir eventuales disposiciones que traten de asegurar que el último operador sujeto al Impuesto sobre el volumen de negocios que interviene en el ciclo de distribución, quede sujeto a impuesto a partir de una base imponible que incluya también los beneficios obtenidos de hecho por intermediarios no matriculados que se encarguen de la distribución. Como ya he señalado, me parece que esto es posible mediante la aplicación del apartado 3 de la parte A del artículo 11, en casos como el que ha sido comprobado respecto a Direct Cosmetics, a menudo sin recurrir siquiera a medidas especiales en el sentido del artículo 27. Otra cosa sucede en los casos, más frecuentes sin duda, en los que el último operador sujeto a impuesto realiza una entrega al intermediario o al detallista que interviene directamente después y que no está sujeto al impuesto sobre el volumen de negocios, a un precio inferior al precio de venta a particulares.

Además no veo por qué la venta a los particulares por mediación de tales canales de distribución distintos de los comerciantes al por menor matriculados es contraria a los principios fundamentales de la Primera Directiva que, según los considerandos de la Sexta Directiva, constituyen también la base de esta última. Según la génesis y el sistema de la Primera Directiva, el objetivo del principio de neutralidad inherente al régimen de imposición que en ella se prevé es precisamente actuar de forma que, cualesquiera que sean el número y la naturaleza de las diferentes fases que intervengan en la producción y la distribución, el consumidor no pague en definitiva más que un impuesto basado en el valor añadido efectivamente por el conjunto de dichas fases intermedias. La objeción fundamental que se formulaba contra el régimen de impuestos en cascada aplicable anteriormente era que penalizaba desde el punto de vista fiscal la intervención de fases intermedias eficaces y que favorecía artificialmente desde el punto de vista fiscal la integración, de por sí no necesariamente rentable, de fases intermedias (es decir, aunque el conjunto de costes de producción y de distribución era en realidad más elevado). Al impedir que quede falseado el juego de la competencia (lo que no corresponde exclusivamente al sentido restringido del concepto de «distorsión» que aparece en los artículos 101 y 102 del Tratado), la Directiva tiene únicamente como objetivo no desincentivar, a través de disposiciones fiscales, la búsqueda de ventajas en el ámbito de costes de producción o de distribución, como era el caso en el régimen del impuesto en cascada. La protección de los detallistas «ordinarios», aun cuando estos han de trabajar con márgenes de beneficios más elevados, contra otras formas de distribución no debe considerarse en manera alguna incluida entre los objetivos de la Primera Directiva, ni tampoco en los de la Sexta. Cuando el quinto considerando de la Primera Directiva evoca la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido a la fase del comercio al por menor, se refiere manifiestamente, a la luz de los objetivos mencionados, a *toda* forma de comercio al por menor y no sólo a *una* determinada forma de comercio al por menor.

Por lo que se refiere al artículo 27 de la Directiva, me parece claro que esta disposición trata en particular de establecer procedimientos (diferentes según se trate de medidas especiales existentes o nuevas) capaces de garantizar que los Estados miembros no introducirán excepciones al sistema normal (en particular al artículo 11) de la Directiva que no respondan a los criterios establecidos por el artículo 27. Por su naturaleza, dichas garantías deben también cubrir las medidas nacionales que no contienen más que una habilitación para adoptar medidas individuales con objeto de hacer frente al fraude y a la evasión fiscal, como sucede en el presente caso. Por consiguiente un Estado miembro no puede sustraerse a un examen a la luz de estos criterios adoptando una disposición de habilitación general que permita establecer excepciones al sistema normal y cuyas consecuencias prácticas sólo pueden comprobarse mediante una apreciación de las decisiones individuales de aplicación a la luz de los criterios del artículo 27. Cuando una disposición ya existente, notificada a la Comisión a los efectos del apartado 5 del artículo 27, que permite únicamente obstaculizar prácti-

cas que tengan por objeto o por efecto el fraude o la evasión fiscal, es sustituida por una disposición de habilitación en la que ya no existe esta limitación de los casos de aplicación, se trata claramente además de una *nueva* medida que, con arreglo al apartado 2 del artículo 27, debe ser objeto de una notificación. Lo mismo sucede cuando una medida, notificada a los efectos del apartado 5 del artículo 27, muestre *a posteriori* que tiene un contenido diferente del comunicado por el Estado miembro interesado en notificarla y posteriormente es sustituida por una medida formulada de modo diferente. En tal caso la notificación inicial debe eventualmente considerarse además inválida o por lo menos incapaz de producir efectos jurídicos a los efectos del apartado 5 del artículo 27, como ha sostenido acertadamente la Comisión en la vista. De todas maneras, el Juez remitente no ha planteado ninguna pregunta sobre este último punto al Tribunal de Justicia y no creo tampoco que sea útil hacer todavía más complicadas las respuestas que han de darse a las cuestiones formuladas.

Como una medida nueva no puede justificar excepciones al artículo 11 (o a otras disposiciones) de la Directiva más que después de una apreciación a la luz de los criterios del artículo 27 y tras la autorización subsiguiente del Consejo, no pueden oponerse a los contribuyentes nuevas medidas que, sin notificación o sin autorización a los efectos del apartado 1 del artículo 27, establezcan excepciones al artículo 11. Tal es la consecuencia jurídica que deriva de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia acerca de las medidas nacionales que establezcan excepciones a las Directivas en vigor, de lo que se han dado varios ejemplos a lo largo del procedimiento.

Por lo que se refiere a los propios criterios de apreciación mencionados en el apartado 1 del artículo 27, no estoy de acuerdo con la Comisión cuando afirma que no se trata de conceptos de Derecho comunitario que puedan ser objeto de una interpretación uniforme por el Tribunal de Justicia. Sobre este punto me permito recordar la discusión que tuvo lugar al final de la vista con uno de los miembros del Tribunal de Justicia, quien subrayó entre otras cosas que no todas las legislaciones nacionales conocen estos conceptos. Por mi parte considero también que, en la apreciación de que se trata, no se debe conceder un carácter determinante a la formulación de las medidas examinadas, sino que se trata de apreciar su texto, sus objetivos expresos y sus consecuencias de hecho a la luz de los criterios del artículo 27. Por el contrario, se puede aceptar la opinión de la Comisión cuando afirma que el objetivo y las consecuencias de una medida nacional como la que aquí se examina deben analizarse en el marco de los textos y del sistema del Derecho nacional y que no es deseable dar una definición general del concepto de «medidas especiales en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». Me parece en efecto más adecuada una apreciación caso por caso. Estas dos consideraciones sin embargo no significan en modo alguno que no se trate de conceptos de Derecho comunitario. Significa solamente que toda medida particular por la cual un Estado miembro establece una excepción o (adoptando una medida nueva) quiere establecer una excepción a las disposiciones de la Sexta Directiva, debe poder

ser objeto de una apreciación por la Comisión o el Consejo –y en su caso por el Tribunal de Justicia– en cuanto a su contenido propio en relación con el artículo 27 de la Directiva. Por añadidura, para esta apreciación, me parece necesario tener en cuenta, además del texto del artículo 27 y del principio de proporcionalidad que desarrolló el Tribunal de Justicia en la sentencia dictada en el asunto 324/82, los principios esenciales de la Sexta Directiva. De todos modos, una apreciación puede también resultar necesaria con arreglo a Directivas que no sean la Sexta o el propio Tratado. Por ello me parece que tiene razón el Agente del Reino Unido al considerar también importante en el presente caso que la medida de que se trata sea apreciada a la luz de la Primera Directiva.

Si se examina la disposición de que se trata en este caso a la luz del texto del artículo 27, me parece inevitable llegar a la conclusión de que una disposición que, para casos individuales, de la posibilidad de establecer excepciones a las disposiciones de la Directiva, sólo puede obtener la autorización del Consejo si en el texto de la disposición aparecen cuáles son los «determinados fraudes o evasiones fiscales» que trata de evitar y a las cuales puede poner obstáculos. Como la disposición de que se trata en el presente caso contiene de hecho una habilitación «en blanco» para establecer excepciones a la Directiva en el sentido que se ha indicado, se hace imposible apreciar la compatibilidad de estas «medidas particulares» con los criterios del artículo 27, el principio de proporcionalidad tal como el Tribunal de Justicia lo ha desarrollado en la sentencia citada o los principios generales de la Sexta Directiva, de otras Directivas o del mismo Tratado.

Por lo que se refiere al análisis de las disposiciones de que se trata a la luz del principio de proporcionalidad y de los principios fundamentales de la Sexta Directiva, me parece importante en el caso de autos apreciarlos en primer lugar a la luz de los artículos 11 y 24 de la Directiva. Si se puede tomar como base imponible aplicable a una empresa como Direct Cosmetics, con arreglo al apartado 3 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva el precio de venta a los particulares fijado por esta misma empresa (sin deducción de los descuentos concedidos a los intermediarios *después* de la entrega) entiendo que la aplicación de una base imponible más elevada prevista por una disposición como la que se examina aquí es contraria al principio de proporcionalidad desarrollado en la citada sentencia del Tribunal de Justicia. En la medida en que tal disposición supone también la consecuencia o incluso la finalidad de proteger la posición de competencia del comercio al por menor matriculado contra los canales de distribución menos costosos, entiendo además, como se ha dicho, que es contraria a los principios que fundamentaban ya la Primera Directiva, pero en los que también se basa el sistema de la Sexta Directiva. Mi opinión es diferente por lo que respecta a una medida particular que se refiere únicamente a sujetar a impuesto la última fase imponible que precede inmediatamente a la venta a los consumidores no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, por ejemplo el comercio al por mayor, sobre una base imponible que, además del precio de venta efectivamente aplicado en el comercio

al por menor no matriculado (y estableciendo así una excepción al artículo 11), incluye el margen medio de beneficio del comercio al por menor no matriculado (o, si este margen es inferior, al margen medio de beneficio de los detallistas matriculados). El artículo 24 de la Directiva, que no da más que la posibilidad, pero no impone la obligación, de conceder una franquicia a las pequeñas empresas que en él se mencionan, no constituye obstáculo, a mi parecer, para que los ingresos fiscales que la Hacienda pública deja de percibir a consecuencia de estas franquicias, se repercutan, de la manera descrita, sobre la última fase sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que precede inmediatamente a la fase que disfruta de la franquicia. Por añadidura, quisiera que el Consejo mantenga efectivamente toda su facultad discrecional para autorizar, en el marco del artículo 27, medidas que permitan prevenir semejantes pérdidas reales de ingresos fiscales (a consecuencia de las franquicias previstas). Por consiguiente, el concepto de «determinados fraudes o evasiones fiscales» podría efectivamente interpretarse ampliamente como propone el Reino Unido. De todos modos he de recordar que los supuestos que se han examinado aquí y que, según lo tratado en al vista y en comisión en la Cámara de los Comunes, son los que se presentan más a menudo, difieren fundamentalmente de situaciones como la de Direct Cosmetics, en la que la última fase sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido practica un precio de venta a los particulares a partir del cual no concede sino *a posteriori* (*después* de la entrega), en determinadas condiciones, un descuento a los intermediarios que hayan intervenido en la distribución. En semejante caso no puede justificarse una excepción al artículo 11 de la Directiva. Una disposición que contenga una habilitación «en blanco» como la que se examina en el presente caso puede pues, en determinadas circunstancias, dar lugar a excepciones a los principios fundamentales de la Primera y de la Sexta Directivas que pueden en algún caso ser admisibles, pero que en otras circunstancias pueden también no estar justificadas.

3.3. *Las cuestiones sometidas al Tribunal de Justicia*

Si queremos ahora valorar el conjunto de los aspectos jurídicamente importantes que se han debatido en la vista y que he examinado anteriormente en relación con las cuestiones que el organismo jurisdiccional de remisión ha planteado al Tribunal de Justicia, se pone de manifiesto que la segunda cuestión ha sido formulada en un sentido demasiado angosto. La disposición que se discute en el presente caso no es únicamente una excepción a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, sino que constituye también una excepción al apartado 3 de la parte A del artículo 11 de la misma Directiva. Además se ha de examinar, en el marco del artículo 27, la justificación de posibles excepciones a todas las disposiciones de la Directiva por más que, en un caso como el de autos, y probablemente en la mayoría de los casos, la estimación de si están justificadas las excepciones al artículo 11 desempañará sin duda un papel fundamental. Sobre estos puntos me parece necesario, por consiguiente, formular de nuevo la segunda cuestión para poder responder a ella de manera útil.

Mayores dificultades presenta la formulación de la primera cuestión. Los diferentes aspectos que se han sacado a la luz a lo largo del procedimiento han mostrado que la primera cuestión se refiere, por una parte, muy precisamente, a determinadas circunstancias de hecho específicas, a disposiciones especiales y a una doctrina jurisprudencial especial del Reino Unido. Todo ello no permite volver a redactarla de nuevo para darle una formulación más abstracta. Por otra parte, la formulación de la cuestión no permite tener en cuenta por completo las importantes cuestiones jurídicas de carácter general que, tanto en la vista como en mi análisis, han resultado determinantes para la decisión que en definitiva tendrá que adoptar el órgano jurisdiccional remitente. Por esta razón proponga al Tribunal de Justicia que entienda la primera cuestión en el sentido de que el órgano jurisdiccional de remisión quiere saber si la modificación de una disposición de Derecho nacional que haya sido notificada con arreglo al apartado 5 del artículo 27 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE) de 17 de mayo de 1977 (en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al Impuesto sobre el Volumen de Negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme), modificación que ha consistido en suprimir la limitación del ámbito de aplicación previsto a determinados tipos de comportamiento que, con razón o sin ella, se consideran fraudes o evasiones fiscales (como por ejemplo los comportamientos que causan perjuicio a los intereses legítimos del fisco) constituye una nueva «medida particular» a los efectos del apartado 1 del artículo 27 de la Directiva, que el Estado miembro interesado debe notificar a la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 27. Entiendo que todos los elementos de esta nueva formulación son esenciales para tener en cuenta el conjunto de las cuestiones jurídicas que se han planteado y que deben considerarse determinantes.

3.4. *Soluciones propuestas*

Por las razones dichas, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones así formuladas:

A la primera cuestión, tal como la he formulado de nuevo, procedería responder de modo afirmativo.

A la segunda cuestión debería responderse como sigue:

«Cuando un Estado miembro incumple la obligación que le incumbe en virtud del apartado 2 del artículo 27 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, al

no notificar una medida particular y no obtiene la autorización con arreglo al apartado 1 del mismo artículo, dicho Estado miembro no podrá ampararse, frente a un contribuyente, en las disposiciones nacionales de que se trate cuando éstas constituyan una excepción o puedan dar lugar a ella frente a las disposiciones de la Directiva, en especial su artículo 11.»