Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 14 de diciembre de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) — Base imponible — Artículo 17 — Derecho a deducción — Artículo 27 — Medidas especiales de inaplicación — Decisión 89/534/CEE — Sistema de comercialización basado en la entrega de bienes por mediación de personas no sujetas al impuesto — Imposición sobre el valor normal de los bienes fijado en la última fase de comercialización — Inclusión de los costes soportados por dichas personas»

En el asunto C-305/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], mediante resolución de 25 de mayo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

Avon Cosmetics Ltd

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby y M. Vilaras (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 31 de mayo de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Avon Cosmetics Ltd, por los Sres. D. Scorey y R. Cordara, QC, designados por la Sra. A. Cook y por los Sres. I. Hyde y S.P. Porter, Solicitors;

– en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. J. Kraehling y G. Brown y por el Sr. D. Robertson, en calidad de agentes, asistidos por la Sra. M. Hall, QC;

* Lengua de procedimiento: inglés.

– en nombre del Consejo de la Unión Europea, por el Sr. J. Bauerschmidt y por las Sras. E. Moro y E. Chatziioakeimidou, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y por los Sres. R. Lyal y A. Lewis, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004 (DO 2004, L 27, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los principios que la rigen, a la luz de la excepción concedida por la Decisión 89/534/CEE del Consejo, de 24 de mayo de 1989, por la que se autoriza al Reino Unido a que aplique, en relación con determinadas entregas efectuadas a revendedores que no son sujetos pasivos, una excepción al artículo 11, [parte A, número 1, letra a)], de la Sexta Directiva (DO 1989, L 280, p. 54), así como la validez de esta Decisión.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Avon Cosmetics Ltd (en lo sucesivo, «Avon») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración de impuestos y aduanas, Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo, en particular, a la falta de consideración de determinados gastos soportados por distribuidores no sujetos al impuesto, a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado por Avon, de conformidad con lo dispuesto en la Decisión 89/534.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, desde el 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

4 El artículo 2 de la Sexta Directiva disponía:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[…]»

5 El artículo 4, apartado 1, de esa Directiva establecía:

«Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

6 A tenor del artículo 11 de la citada Directiva:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que 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 El artículo 17 de la misma Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», disponía:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]»

8 El artículo 27 de la Sexta Directiva tenía la siguiente redacción:

«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 de manera desdeñable, en la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 enviará una solicitud a la Comisión y le proporcionará todos los datos necesarios. […]

[…]»

9 Los considerandos segundo a quinto y noveno y décimo de la Decisión 89/534 indican lo siguiente:

«Considerando que el Reino Unido fue autorizado por la Decisión 85/369[…], que se consideró aprobada el 13 de junio de 1985, conforme al procedimiento previsto en el apartado 4 del artículo 27 de la sexta Directiva, a aplicar durante un plazo de dos años una excepción para combatir la evasión fiscal;

Considerando que determinados sistemas de comercialización basados en la venta por parte de sujetos pasivos a personas no sujetas al impuesto con vistas a la reventa al por menor conducen a eludir la aplicación del impuesto en la fase del consumo final;

Considerando que para evitar este tipo de evasiones fiscales, el Reino Unido aplica una medida que permite que las autoridades fiscales establezcan decisiones administrativas destinadas a gravar las entregas de los sujetos pasivos que pongan en práctica tales sistemas de comercialización, partiendo del valor normal de los bienes en la fase de venta al por menor;

Considerando que esta medida constituye una excepción a lo dispuesto en el artículo 11, [parte A, apartado 1, letra a)] de la sexta Directiva, según el cual, en régimen interior, la base imponible de las entregas de bienes está constituida por la totalidad de la contraprestación que obtenga o vaya a obtener, de parte del comprador o de un tercero, la persona que realice tal entrega;

[…]

Considerando que en su sentencia, de 12 de julio de 1988 [Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383)], el Tribunal de Justicia declaró en particular que el artículo 27 de la sexta Directiva permite la adopción de una medida de excepción como la que se está tratando, bajo la condición de que la diferencia de tratamiento que de ello resulta esté justificada por circunstancias objetivas;

Considerando que para comprobar si esta condición se cumple, la Comisión debe estar informada de las decisiones administrativas que las autoridades fiscales vayan a adoptar, llegado el caso, en relación con la medida de excepción en cuestión;

[…]»

10 El artículo 1 de esta Decisión dispone:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 11, [parte A, apartado 1, letra a)] de la sexta Directiva, se autoriza al Reino Unido a que establezca, en los casos en que un sistema de comercialización basado en la entrega de bienes por mediación de personas no sujetas al impuesto conduzca a la no imposición en la fase del consumo final, como base imponible de las entregas a estas personas el valor normal de los bienes, fijado en esta última fase.»

Derecho del Reino Unido

11 El artículo 1, apartado 1, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «Ley de 1994») establece:

«Con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley, el IVA gravará:

(a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Reino Unido […]»

12 El artículo 4, apartado 1, de esta Ley dispone:

«Se aplicará el IVA a todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el Reino Unido siempre que sean entregas o prestaciones imponibles efectuadas por un sujeto pasivo en el marco o en apoyo de una actividad de carácter económico efectuada por este último.

[…]»

13 A tenor del artículo 19, apartado 2, de la citada Ley:

«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 menos el IVA devengado.

[…]»

14 El anexo 6, artículo 2, de la misma Ley dispone:

«Si:

(a) la totalidad o parte de una operación realizada por un sujeto pasivo consiste en la entrega a un cierto número de personas de bienes para ser vendidos al por menor, ya sea por ellas o por otras personas, y

(b) estas personas no son sujetos pasivos del impuesto,

[la Administración tributaria] podrá ordenar, mediante notificación por escrito al sujeto pasivo, que el valor de las entregas por él realizadas tras recibir la notificación o después de la fecha posterior que se indique en la notificación se determine con arreglo a su valor normal de mercado en una venta al por menor.»

15 Sobre la base de la excepción mencionada en el apartado anterior, la Administración tributaria dictó una orden escrita dirigida a Avon (*Notice of Direction*) (en lo sucesivo, «orden individual») que establecía lo siguiente:

«En virtud del [anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994], [la Administración tributaria] ordena por la presente que, a partir del 1 de julio de 1985, el valor por el cual se gravará con el IVA toda entrega de bienes imponible:

a) realizada por ustedes a favor de personas que no sean sujetos pasivos del impuesto […]

(b) vendidos al por menor, ya sea por las personas citadas en la letra a) o por cualesquiera otras

será su valor normal en una venta al por menor.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Avon ejerce una actividad de producción y venta de productos, principalmente de uso cosmético, que se comercializan al por menor a través de representantes independientes (en lo sucesivo, «representantes»). La práctica totalidad de las representantes en el Reino Unido no está sujeta al IVA, al no haberse inscrito en el registro de este impuesto o no realizar un volumen de negocios suficiente para que su inscripción sea obligatoria.

17 Las ventas de Avon a estas representantes se realizan a un precio reducido con respecto al precio de venta minorista fijado por Avon y están gravadas con el IVA. En cambio, debido a que dichas representantes no están sujetas al impuesto, las ventas minoristas que efectúan no están sometidas al IVA.

18 Este sistema implica que el IVA no se aplica a la diferencia entre el precio de venta minorista y el precio que las representantes pagan a Avon.

19 Para subsanar esta situación, el Reino Unido, mediante la Finance Act de 1977 (Ley de finanzas de 1977), confirió a la Administración tributaria la facultad de dictar órdenes dirigidas a los sujetos pasivos del IVA para que el impuesto que debían pagar se calculara tomando en consideración el precio de venta minorista.

20 Con arreglo al artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, el Reino Unido comunicó esta medida a la Comisión de las Comunidades Europeas, como medida especial de inaplicación en el sentido del apartado 1 de dicho artículo, que dicho Estado pretendía mantener después de la entrada en vigor, el 1 de enero de 1978, de la Sexta Directiva.

21 Mediante la Decisión 85/369/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1985, titulada «Aplicación del artículo 27 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de [IVA] (Autorización de una excepción solicitada por el Reino Unido para prevenir ciertos tipos de evasión fiscal)» (DO 1985, L 199, p. 60), la medida excepcional fue autorizada por un período de dos años, prorrogado posteriormente por dos años adicionales.

22 En respuesta a peticiones de decisión prejudicial relativas a la aplicación de la medida excepcional autorizada por la Decisión 85/369, el Tribunal de Justicia consideró que no existían elementos que pudieran afectar a la validez de dicha Decisión (sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs, 138/86 y 139/86, EU:C:1988:383).

23 Mediante la Decisión 89/534, el Consejo prorrogó la autorización concedida al Reino Unido para no aplicar el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva con el fin de evitar la no imposición en la fase del consumo final.

24 De conformidad con el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994, adoptado con base en dicha Decisión, y con la orden individual, la base imponible de Avon a efectos del IVA se corresponde con el valor de venta en la fase del consumo final de los bienes que haya entregado a personas no sujetas al impuesto. En otras palabras, en virtud de este sistema, el IVA sobre los productos vendidos por Avon a las representantes se calcula no sobre la base del precio libre de impuestos al que Avon les vende sus productos, sino del precio al que se considera que dichas representantes lo venden a sus clientes, de manera que Avon asume esa diferencia de IVA. Sin embargo, en la práctica, la Administración tributaria lleva a cabo dos ajustes en ese cálculo para tener en cuenta el hecho de que determinados productos los compran para su uso personal las representantes no sujetas al impuesto y de que éstas venden determinados productos con descuento.

25 Avon ha interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente una demanda mediante la que solicita la devolución del IVA pagado en exceso por un total cercano a los 14 millones de libras esterlinas (GBP) (en torno a 15 792 000 euros), alegando que el sistema de imposición que se le aplica, sobre la base de la orden individual, no toma en consideración el impuesto relativo al coste que supone para las representantes la compra de artículos de muestra, destinados a ayudarlas a incrementar sus volúmenes de venta y que Avon les vende con un descuento superior al que aplica a otros artículos. En efecto, según Avon, dado que las compras de dichos artículos constituyen gastos comerciales, si dichas representantes hubieran tenido la condición de sujetos pasivos, habrían podido deducir el IVA relativo a dichas compras.

26 Por consiguiente, Avon sostiene que la orden individual va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido e implica el pago de un exceso de IVA, al no efectuarse un ajuste que tenga en cuenta el IVA que las representantes soportan por la compra de artículos de muestra. Afirma que, en consecuencia, se vulneran los principios de proporcionalidad, de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, y se produce una desventaja competitiva entre Avon y los operadores que utilizan métodos de venta tradicionales, que no soportan esa carga de IVA.

27 Avon afirma también que, en su solicitud de excepción presentada a la Comisión, el Reino Unido no proporcionó todos los datos oportunos en el sentido del artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva, a pesar de que ya se había puesto de manifiesto el problema de la diferencia de trato en materia de IVA aplicable a los artículos de muestra. Por lo tanto, la pretensión que formula ante el órgano jurisdiccional remitente consiste, con carácter principal, en que se ajuste el IVA devengado de modo que se tenga en cuenta el aplicable a esos artículos de muestra y, con carácter subsidiario, en que se declare la invalidez de la Decisión 89/534, del anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994 y de la orden individual.

28 La Administración tributaria recuerda que la finalidad de esta disposición es impedir una pérdida de ingresos por las ventas en las que no se aplica el IVA a su precio minorista. Considera que el hecho de que no se tenga en cuenta el IVA pagado por las representantes para adquirir los artículos de muestra no vulnera los principios de proporcionalidad, de igualdad de trato y de neutralidad, ni crea ninguna distorsión de competencia, ya que Avon ha elegido una estructura de funcionamiento y un planteamiento de mercado distintos de los que tienen los distribuidores tradicionales y que Avon y sus distribuidores ejercen su actividad en mercados diferentes, aunque los productos vendidos sean similares. Entiende que estas circunstancias justifican un tratamiento fiscal diferente.

29 Además, según esta Administración, convendría no complicar inútilmente el cálculo y el cobro del IVA para los contribuyentes o las autoridades fiscales. Considera que aceptar los argumentos de Avon llevaría a que las representantes no sujetas al impuesto tuvieran que soportar una carga administrativa importante.

30 La Administración tributaria afirma que no puede interpretar el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994 de manera que Avon pueda deducir el IVA pagado por las representantes para adquirir los artículos de muestra sin ir más allá de la autorización concedida por la Comisión, de su propia normativa y del principio en virtud del cual las excepciones al mecanismo normal del IVA deben interpretarse de forma estricta.

31 Mediante resolución interlocutoria de 19 de febrero de 2014, el órgano jurisdiccional remitente consideró que el tenor de la Decisión 89/534, reproducido en el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994, no permite tener en cuenta el impuesto pagado por las representantes para adquirir artículos de muestra, generando así un impuesto «remanente», es decir, un impuesto soportado que no puede recuperarse. De ello dedujo que esta última disposición provocaba una competencia desleal entre Avon y las entidades que venden a través de minoristas sujetos al impuesto. Por lo tanto, considera que el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994 va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo de evitar la evasión fiscal.

32 Al entender que esta disposición reproduce el tenor de la Decisión 89/534 y albergar dudas acerca de la validez de esta Decisión, especialmente a la luz del principio de neutralidad fiscal, el órgano jurisdiccional remitente considera adecuado preguntar al Tribunal de Justicia a este respecto.

33 En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Si un vendedor directo vende bienes (en lo sucesivo, “ayudas a las ventas”) a un distribuidor no registrado como sujeto pasivo del impuesto o si este distribuidor compra bienes y servicios a un tercero (en lo sucesivo, “bienes y servicios de terceros”) que, en ambos casos, son utilizados por los distribuidores no registrados como sujetos pasivos como apoyo en su actividad económica de venta de otros bienes que también son adquiridos al vendedor directo y que son objeto de acuerdos administrativos adoptados en virtud de una excepción prorrogada en último lugar mediante la Decisión [89/534] […], ¿vulneran las autorizaciones pertinentes, la legislación de desarrollo o los acuerdos administrativos disposiciones o principios pertinentes de Derecho de la

Unión en la medida en que obligan al vendedor directo a declarar el IVA repercutido en el precio de venta de los distribuidores no registrados como sujetos pasivos de los demás bienes, sin reducción del IVA soportado por el distribuidor no registrado como sujeto pasivo por tales ayudas a las ventas o bienes y servicios de terceros?

2) ¿Estaba el Reino Unido, en el momento de solicitar una autorización del Consejo para la excepción [prevista en el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994], sujeto a la obligación de informar a la Comisión de que los distribuidores no sujetos al impuesto soportaban el IVA por las compras de ayuda a las ventas o bienes y servicios de terceros utilizados para las necesidades de sus actividades económicas y de que, por consiguiente, debía introducirse en la excepción un ajuste que reflejara tal impuesto soportado no recuperable o el impuesto repercutido pagado en exceso?

3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera y/o segunda:
   a) ¿Pueden y deben interpretarse cualquiera de las autorizaciones pertinentes, legislación de desarrollo o acuerdos administrativos en el sentido de que establecen un derecho respecto i) al IVA no recuperable por las ayudas a las ventas o por bienes y servicios de terceros soportado por distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y utilizados por dichos distribuidores no registrados como sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, o ii) al importe del IVA pagado en exceso sobre el impuesto evadido percibido por [la Administración tributaria], o iii) a la potencial competencia desleal que se establezca entre vendedores directos, sus distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y las operaciones de venta no directas?
   b)
      i) ¿Era legal la autorización de la excepción británica al artículo 11, parte A, número 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA?
      ii) ¿Resulta necesaria una excepción al artículo 17 de la Sexta Directiva IVA junto a la excepción al artículo 11, parte A, número 1, letra a) [, prevista en el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994]? En caso de respuesta afirmativa, ¿actuó ilegalmente el Reino Unido al no solicitar a la Comisión o al Consejo autorización para establecer una excepción al artículo 17?
      iii) ¿Actúa ilegalmente el Reino Unido al no gestionar el IVA de forma tal que se permita a los vendedores directos reclamar un crédito por el IVA aplicado a las ayudas a las ventas o a los bienes y servicios de terceros, soportado por distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto para las necesidades de sus actividades económicas?
      iv) ¿Son, por consiguiente, inválidos y/o ilegales todas o parte de las autorizaciones pertinentes, legislación de desarrollo o acuerdos administrativos?
   c) ¿Constituye una solución adecuada recabar, del Tribunal de Justicia […] o del juzgado o tribunal nacional:
      i) una orden por la que se obligue al Estado miembro a dar efecto a la excepción en el Derecho interno introduciendo un ajuste adecuado por a) el IVA no recuperable por las ayudas a las ventas o por bienes y servicios de terceros soportado por distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y utilizados por dichos distribuidores no registrados como sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, o b) el importe del IVA pagado en exceso sobre el impuesto evadido percibido por [la Administración tributaria], o c) la potencial competencia desleal que se establezca entre vendedores directos, sus distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y las operaciones de venta no directa, o
      ii) una declaración según la cual la autorización de la excepción [prevista en el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994], y por extensión la excepción en sí, son inválidas, o
      iii) una declaración de que la normativa nacional es inválida, o
      iv) una declaración de que la [orden individual] es inválida,
      v) una declaración según la cual el Reino Unido está obligado a solicitar la autorización para una ulterior excepción al objeto de introducir un ajuste adecuado respecto a) al IVA no recuperable por las ayudas a las ventas o por bienes y servicios de terceros soportado por

distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y utilizados por dichos distribuidores no registrados como sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, o b) al importe del IVA pagado en exceso sobre el impuesto evadido percibido por [la Administración tributaria], o c) a la potencial competencia desleal que se establezca entre vendedores directos, sus distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y las operaciones de venta no directas.

4) De conformidad con el artículo 27 de Sexta Directiva IVA (actual artículo 395 de la Directiva [2006/112]), ¿debe calcularse la "evasión o elusión fiscal" como la pérdida neta de ingresos fiscales (teniendo en cuenta el impuesto repercutido pagado y el impuesto soportado recuperable en el sistema que da lugar a la evasión o elusión fiscal) para el Estado miembro o bien la pérdida bruta de ingresos fiscales (teniendo únicamente en cuenta el impuesto repercutido en la operación que da lugar a la evasión o elusión fiscal) para el Estado miembro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

34 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, por una parte, si los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una medida, como la controvertida en el litigio principal, autorizada por la Decisión 89/534 conforme al artículo 27 de la citada Directiva, que establece una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, en virtud de la cual la base imponible a efectos del IVA de una sociedad de venta directa será el valor normal de los bienes vendidos en la fase del consumo final, cuando dichos bienes se comercialicen a través de distribuidores no sujetos al IVA, sin que se tenga en cuenta de ningún modo el IVA soportado en relación con los artículos de muestra comprados por los distribuidores a esa sociedad, y, por otra parte, si la Decisión 89/534 es inválida porque no permitió al Reino Unido tener en cuenta el IVA soportado por tales distribuidores en relación con esos mismos artículos de muestra, vulnerando así los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

35 Por lo que se refiere, en particular, a la interpretación de los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva, debe señalarse, con carácter previo, que, de conformidad con la Decisión 89/534, la excepción concedida al Reino Unido en virtud del artículo 27 de la Sexta Directiva, recogida en su legislación en el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994, tiene como finalidad evitar la evasión fiscal.

36 Como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, las medidas nacionales de inaplicación destinadas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales son de interpretación estricta y sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Sexta Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad (sentencias de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, EU:C:1984:152, apartado 29, y de 29 de mayo de 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, apartado 24).

37 A este respecto, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta del artículo 2 de la Sexta Directiva, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores, de manera que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, apartados 16 y 18, y de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, EU:C:2000:470, apartado 34).

38 En el presente asunto, conforme al artículo 1 de la Decisión 89/534 y en términos similares a éste, el anexo 6, artículo 2, de la Ley de 1994 establece una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, al autorizar a la Administración tributaria a determinar la base imponible de un sujeto pasivo del IVA, para los productos que entrega a distribuidores no sujetos al impuesto, mediante referencia al valor de venta minorista de tales productos en el mercado. Así pues, en una situación como la del litigio principal, se grava, en cierto modo, al sujeto pasivo del IVA en lugar de a los distribuidores no sujetos al impuesto.

39 La medida excepcional autorizada por la Decisión 89/534 no se refiere, sin embargo, a las reglas que regulan el derecho a deducción, que figuran en los artículos 17 a 20 de la citada Directiva y que, en consecuencia, siguen siendo aplicables en el presente asunto.

40 Más concretamente, esta Decisión no permite establecer una excepción al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, que dispone que el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas las cuotas del IVA, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.

41 Con arreglo a esta disposición, el impuesto relativo a los artículos de muestra o a otros bienes y servicios adquiridos por distribuidores, con independencia de que estén o no sujetos al IVA, no puede deducirse del impuesto devengado por una sociedad de venta directa, como Avon en el litigio principal, que no ha adquirido ningún bien o servicio a terceros, sino que, por el contrario, en lo que respecta a los artículos de muestra, los ha vendido a esos distribuidores.

42 Además, debe señalarse que las representantes de que se trata en el litigio principal, que comercializan productos en el marco de un sistema de venta directa, no son sujetos pasivos del IVA y, por tanto, no están facultadas, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, para recuperar la totalidad o una parte del impuesto que les han facturado sus proveedores de bienes y servicios.

43 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una medida, como la controvertida en el litigio principal, autorizada por la Decisión 89/534 conforme al artículo 27 de la citada Directiva, que establece una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, en virtud de la cual la base imponible a efectos del IVA de una sociedad de venta directa será el valor normal de los bienes vendidos en la fase del consumo final, cuando dichos bienes se comercialicen a través de distribuidores no sujetos al IVA, aunque esa medida excepcional no tenga en cuenta de ningún modo el IVA soportado en relación con los artículos de muestra comprados por los distribuidores a esa sociedad.

44 Por lo que respecta a la validez de la Decisión 89/534, en primer lugar, procede recordar que, para que un acto de la Unión relativo al sistema del IVA respete el principio de proporcionalidad, es preciso que las disposiciones que contiene sean adecuadas y necesarias para la consecución de los objetivos que pretende alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, EU:C:2000:470, apartado 60, y de 29 de abril de 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, apartado 46).

45 En el presente asunto, debe señalarse que la medida excepcional recogida en la Decisión 89/534 pretende alcanzar, de conformidad con los considerandos segundo a cuarto de dicha Decisión, el objetivo de evitar la evasión fiscal y que tiene por objeto que el Reino Unido pueda subsanar determinados problemas específicos ocasionados por el sistema de venta directa en materia de IVA. En efecto, debido a la presencia de distribuidores no sujetos al impuesto en la última fase de comercialización, este sistema supone que las entregas efectuadas por los distribuidores al consumidor final no están sujetas al impuesto.

46 A este respecto, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el concepto de «evasión fiscal» que figura en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva corresponde a un fenómeno puramente objetivo y que esta disposición permite adoptar una medida de excepción a la norma de base enunciada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, incluso cuando las actividades del sujeto pasivo se ejercen sin ninguna intención de obtener una ventaja fiscal, sino por razones de orden comercial (véase la sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs, 138/86 y 139/86, EU:C:1988:383, apartados 21 y 24).

47 Pues bien, la medida excepcional establecida en la Decisión 89/534, por cuanto autoriza al Reino Unido a gravar con el IVA las ventas de los productos de una sociedad de venta directa a los consumidores finales efectuadas por distribuidores no sujetos al impuesto, determinando la base imponible de esa sociedad mediante referencia al valor normal o de mercado de los bienes vendidos por esos distribuidores, permite evitar la pérdida de ingresos fiscales que resulta de tal sistema de comercialización. Por consiguiente, una medida de esta índole resulta adecuada para alcanzar el objetivo de lucha contra la evasión fiscal.

48 Es cierto que la Decisión 89/534 no permite que se tenga en cuenta de algún modo el IVA que los distribuidores no sujetos al impuesto soportan en relación con los artículos de muestra adquiridos a una sociedad de venta directa.

49 Sin embargo, como resulta de los apartados 40 y 41 de la presente sentencia, el cómputo de ese IVA soportado en la base imponible de las entregas a las que se refiere el artículo 1 de la Decisión 89/534 constituiría una excepción no autorizada al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

50 Además, computar dicho IVA soportado en la base imponible complicaría la recaudación de este impuesto en lo que respecta a los sistemas de comercialización regulados por esa Decisión.

51 Por consiguiente, debe considerarse que la Decisión 89/534 no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra la evasión fiscal.

52 En segundo lugar, ha de recordarse que el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 32 y jurisprudencia citada).

53 A este respecto, debe señalarse que la circunstancia de que la Decisión 89/534 no tenga en cuenta el IVA soportado en relación con los artículos de muestra que los distribuidores no sujetos al impuesto han adquirido a una sociedad de venta directa, como Avon en el litigio principal, lleva a que la cadena de distribución de los productos de esta sociedad soporte una carga de IVA mayor que la que grava los productos de sus competidores. Sin embargo, ha de considerarse que tal circunstancia no es más que la consecuencia de que dicha sociedad haya optado por el sistema de venta directa para comercializar sus productos.

54 Por ello y en vista de las consideraciones expuestas en los apartados 47 y 48 de la presente sentencia, el principio de neutralidad fiscal no puede interpretarse en el sentido de que autoriza el cómputo de ese IVA en la base imponible de las entregas a las que se refiere el artículo 1 de la Decisión 89/534.

55 Por consiguiente, procede considerar que la Decisión 89/534 afecta lo menos posible al principio de neutralidad.

56 De todas las consideraciones anteriores se desprende que el examen de la primera cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto ninguna circunstancia que pueda afectar a la validez de la Decisión 89/534.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

57 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 27 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que exige al Estado miembro que solicita la autorización para establecer una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de esta Directiva que informe a la Comisión de que los distribuidores no sujetos al impuesto soportan el IVA por la compra de artículos de muestra adquiridos a una sociedad de venta directa, utilizados para los fines de su actividad económica, al objeto de que este impuesto soportado se tenga en cuenta de alguna manera en las modalidades de la medida excepcional.

Sobre la admisibilidad

58 El Gobierno del Reino Unido considera que la segunda cuestión prejudicial es inadmisible porque, en primer lugar, no tiene ninguna relación con el objeto del litigio principal; en segundo lugar, el Tribunal de Justicia no dispone de los datos fácticos o jurídicos necesarios para responder de manera útil a esta cuestión y, en tercer lugar, la cuestión es totalmente hipotética, ya que la solicitud de excepción se refería al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva y no al artículo 17 de esta Directiva, relativo al derecho a deducción del IVA.

59 A este respecto, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 14 de junio de 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, apartado 31 y jurisprudencia citada).

60 Por lo que respecta a los motivos de inadmisibilidad primero y tercero formulados por el Gobierno del Reino Unido, basta con recordar que, como el Abogado General señaló en el punto 97 de sus conclusiones, si el Tribunal de Justicia interpretase que el artículo 27 de la Sexta Directiva exige que el Estado miembro que solicite la autorización de establecer una excepción a dicha Directiva proporcione, en apoyo de su solicitud, información específica —que en el presente asunto no se ha proporcionado—, tal respuesta podría incidir en la validez de la Decisión 89/534 y, en consecuencia, de la resolución del litigio principal.

61 Por lo que atañe al segundo motivo de inadmisibilidad formulado por el Gobierno del Reino Unido, debe señalarse que, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto el marco jurídico y fáctico en el que se inscribe el litigio principal de manera suficientemente precisa para que los interesados a los que se refiere el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea puedan presentar observaciones y para que el Tribunal de Justicia pueda responder de manera útil a las cuestiones que se le plantean.

62 Habida cuenta de lo anterior, la segunda cuestión prejudicial debe considerarse admisible.

Sobre el fondo

63 Con carácter preliminar, ha de recordarse que, al amparo del artículo 27 de la Sexta Directiva, el Reino Unido solicitó una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de esa Directiva, que establece las reglas para determinar la base imponible a efectos del IVA, con el fin de evitar la evasión fiscal debida a la comercialización de productos en la fase del consumo final por distribuidores no sujetos a este impuesto.

64 Pues bien, en virtud del artículo 27, apartado 2, de la citada Directiva, el Estado miembro que desee establecer medidas de inaplicación de ésta, deberá proporcionar a la Comisión todos los datos necesarios

65 A este respecto, debe señalarse que, en su sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), relativa, en particular, a la validez de la Decisión 85/369, entretanto sustituida por la Decisión 89/534, sustancialmente idéntica, el Tribunal de Justicia consideró que no se habían puesto de manifiesto elementos que pudieran afectar a la validez de esta primera Decisión, después de haber estimado en el apartado 36 de dicha sentencia que la notificación a la Comisión hacía referencia suficiente a las necesidades a las cuales debía responder la medida solicitada e incluía todos los elementos esenciales para identificar el propósito perseguido.

66 En este contexto, ha de indicarse, en primer lugar, que el hecho de que los distribuidores no sujetos al impuesto soporten el IVA por las compras de artículos de muestra adquiridos a una sociedad de venta directa, como Avon en el litigio principal, sin poder deducirlo, no parece una información que, como tal, esté relacionada con el objetivo perseguido por la excepción solicitada o con el mecanismo esencial de la excepción, es decir, la determinación del valor de la base imponible.

67 En segundo lugar, ha de hacerse constar que esta circunstancia es inherente al régimen del IVA, puesto que, como ya se ha indicado en los apartados 42 y 48 de la presente sentencia, los distribuidores no sujetos a este impuesto no pueden ejercer ningún derecho de deducción del impuesto que se les factura. Así pues, no cabe considerar que esta circunstancia debería haberse comunicado a la Comisión con la solicitud de excepción que le dirigió el Reino Unido.

68 Por último, no puede exigirse a un Estado miembro que, cuando, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva, solicite una excepción a ésta, precise todos los aspectos fácticos y jurídicos que tengan una cierta relación con la situación que pretende subsanar, pero que no resultan de esta última.

69 De todas las consideraciones anteriores se deduce que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 27 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no exige al Estado miembro que solicita la autorización para establecer una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de esta Directiva que informe a la Comisión de que los distribuidores no sujetos al impuesto soportan el IVA por la compra de artículos de muestra adquiridos a una sociedad de venta directa, utilizados para los fines de su actividad económica, al objeto de que este impuesto soportado se tenga en cuenta de alguna manera en las modalidades de la medida excepcional.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

70 Habida cuenta de las respuestas dadas a las cuestiones primera y segunda, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

71 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el importe del impuesto no percibido debido a la existencia de fraudes o de evasiones fiscales en el sentido del artículo 27 de la Sexta Directiva corresponde a la pérdida neta de ingresos fiscales para el Estado miembro o a la pérdida bruta de ingresos fiscales del Estado miembro.

72 A este respecto, debe señalarse que el órgano jurisdiccional remitente no indica ninguna causa de invalidez de la Decisión 89/534 que tenga relación con el modo de determinación de la cuantía del impuesto no percibido debido a fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27 de la Sexta Directiva. Tampoco precisa las razones por las que considera que la interpretación de este artículo, en la medida en que se refiere a los «fraudes o evasiones fiscales», es pertinente para el resultado del litigio del que conoce.

73 Al no disponer de tales indicaciones, el Tribunal de Justicia no puede dar una respuesta útil a la cuarta cuestión prejudicial planteada, que, en consecuencia, debe declararse inadmisible.

Costas

74 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **Los artículos 17 y 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, en su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una medida, como la controvertida en el litigio principal, autorizada por la Decisión 89/534/CEE del Consejo, de 24 de mayo de 1989, por la que se autoriza al Reino Unido a que aplique, en relación con determinadas entregas efectuadas a revendedores que no son sujetos pasivos, una excepción al artículo 11, [parte A, número 1, letra a)], de la Sexta Directiva, conforme al artículo 27 de la citada Directiva, que establece una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, en virtud de la cual la base imponible a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una sociedad de venta directa será el valor normal de los bienes vendidos en la fase del consumo final, cuando dichos bienes se comercialicen a través de distribuidores no sujetos al IVA, aunque esa medida excepcional no tenga en cuenta de ningún modo el IVA soportado en relación con los artículos de muestra comprados por los distribuidores a esa sociedad.**

2) **El examen de la primera cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto ninguna circunstancia que pueda afectar a la validez de la Decisión 89/534.**

3) **El artículo 27 de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2004/7, debe interpretarse en el sentido de que no exige al Estado miembro que solicita la autorización para establecer una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de esta Directiva que informe a la Comisión Europea de que los distribuidores no sujetos al impuesto soportan el IVA por la compra de artículos de muestra adquiridos a una sociedad**

de venta directa, utilizados para los fines de su actividad económica, al objeto de que este impuesto soportado se tenga en cuenta de alguna manera en las modalidades de la medida excepcional.

Firmas