CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 11 de enero de 2001 [1]

1. El VAT and Duties Tribunal de Londres (Reino Unido) debe pronunciarse en un litigio entre la administración fiscal del Reino Unido, a saber, los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), y Freemans plc (en lo sucesivo, «Freemans»), una empresa dedicada a la venta por correspondencia, relativo a la manera de determinar, para una parte de las ventas de dicha empresa, la base imponible sobre la que se calcula el importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

2. Freemans basa su sistema de venta en la utilización de agentes, más de 900.000, a los que envía su catálogo.

3. Dichos agentes encargan los productos que figuran en el catálogo, sea para terceros, sea para sí mismos. Los agentes abonan las compras en el marco de un sistema de autofinanciación establecido por Freemans, mediante letras de cambio escalonadas a lo largo de varias semanas.

4. Para motivar a sus agentes, Freemans anota en la cuenta que cada uno de ellos tiene con dicha sociedad, un importe en favor del agente igual al 10 % de cada pago efectuado por éste.

5. Dicho importe constituye una comisión cuando la compra es realizada para un tercero y un descuento cuando la adquisición es efectuada por el agente por su propia cuenta.

6. El agente puede, en cualquier momento, disponer de las cantidades que figuran en su cuenta. Puede obtener su pago mediante cheque o giro postal o a través de la entrega de bonos de la Lotería Nacional, o utilizarlas para reducir su saldo deudor con Freemans.

7. Cada vez que un agente utiliza el importe que ha sido anotado en su favor para pagar un artículo del catálogo Freemans, el pago genera a su vez un descuento del 10 % de su importe, que se anota en la cuenta del agente.

1 — Lengua original: francés.

8. Haciendo uso de la posibilidad contemplada en el 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 [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), el Reino Unido ha establecido regímenes especiales para los comerciantes minoristas, que les permiten calcular el IVA devengado respecto del valor global de sus operaciones durante el período contable, sobre la base del concepto de «ingresos brutos diarios», en lugar de hacerlo tomando como referencia el valor de cada una de las entregas.

9. Hasta el 28 de febrero de 1997, las autoridades fiscales del Reino Unido permitieron a los minoristas calcular sus ingresos brutos diarios según el método ordinario de cálculo de los ingresos brutos («standard method of gross takings»; en lo sucesivo, «SMGT»), basado en los pagos recibidos durante un período contable.

10. A partir del 1 de marzo de 1997, las mencionadas autoridades hicieron obligatorio el uso de un nuevo método, el método opcional de cálculo de ingresos brutos («optional method of gross takings»; en lo sucesivo, «OMGT»), basado en el importe total facturado por el minorista.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

11. El litigio que enfrenta a Freemans y los Commissioners se refiere únicamente a las cantidades que Freemans anota en las cuentas de sus agentes en favor de éstos cuando efectúan adquisiciones por su propia cuenta.

12. Durante el período de aplicación del SMGT, Freemans podía, desde el primer momento, deducir de sus ingresos brutos diarios el importe de dichas cantidades, a las que, para mayor comodidad, me referiré como «descuentos por adquisiciones propias».

13. En opinión de los Commissioners, con la introducción del OMGT, esta sociedad debería haber modificado su forma de actuar y calculado sus ingresos brutos diarios sin deducir los descuentos por adquisiciones propias a menos que, y hasta que el agente hubiera percibido en metálico los descuentos mencionados o los hubiera utilizado para reducir el precio de los productos adquiridos a Freemans.

14. Resulta de los autos que Freemans no lo hizo, lo que condujo a los Commissioners a proceder a la liquidación de oficio del impuesto, acto impugnado por Freemans ante el órgano jurisdiccional remitente.

15. Ante dicho órgano se defendieron dos tesis contrapuestas. Según Freemans, la base imponible de los productos suministrados a un agente para su propio uso es el precio de dichos productos según el catá-

logo, menos el descuento por adquisiciones propias del agente, dado que Freemans no se encuentra jamás en una situación contractual en que tenga derecho a recibir del agente el precio íntegro que figura en el catálogo.

16. Los Commissioners sostienen que si se interpreta correctamente el acuerdo concluido entre Freemans y sus agentes, la contraprestación, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva es el precio íntegro de los productos, como figura en el catálogo, que el agente está obligado contractualmente a abonar a Freemans.

17. A fin de poder pronunciarse sobre ambas tesis, el órgano jurisdiccional de remisión planteó ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«Con arreglo a una interpretación correcta de las partes A y C del artículo 11 de la Sexta Directiva, ¿cuál es la base imponible aplicable a los productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para su propio uso, cuando quien entrega el producto, en el marco de un sistema de autofinanciación, concede al cliente un descuento sobre el precio de catálogo (descuento por "adquisiciones propias"), que se anota en la cuenta del cliente (o éste utiliza para reducir o compensar el pago de un plazo) cuando abona al proveedor un plazo, pero dicho descuento por "adquisiciones propias", que resulta de los pagos efectuados, puede ser retirado inmediatamente o utilizado por el cliente, aun cuando tenga que abonar en el futuro nuevos plazos?

¿La base imponible estará constituida:

1) por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente menos el descuento "por adquisiciones propias" aplicado a dicho precio;

2) por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente, reducido cuando se anota en la cuenta del cliente el descuento por "adquisiciones propias";

3) por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente, reducido cuando el cliente retira o utiliza el descuento por "adquisiciones propias"; o

4) por otra cantidad? En este último supuesto, ¿qué cantidad?»

18. El órgano jurisdiccional remitente está en lo cierto cuando estima que la solución del litigio que se le plantea debe buscarse en el artículo 11 de la Sexta Directiva, consagrado en su totalidad a la determinación de la base imponible.

19. Comencemos, por tanto, recordando las disposiciones de dicho artículo objeto de la discusión entre Freemans y los Commissioners.

El artículo 11 dispone que:

«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;

[...]

3. No se comprenderán en la base imponible:

[...]

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

[...]

C. *Disposiciones diversas*

1. En los casos de anulación, rescisión, [resolución,] impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

[...]»

20. La primera y la tercera de las respuestas que contempla el órgano jurisdiccional

remitente se corresponden, respectivamente, con la posición de Freemans y de los Commissioners, mientras que la segunda, que ninguna de las partes defiende, pero que Freemans desearía que se aceptara en caso de que el Tribunal de Justicia descartara la primera, parece ser la preferida por el órgano jurisdiccional nacional.

21. Asimismo, el órgano jurisdiccional nacional contempla la posibilidad de que ninguna de estas tres respuestas sea correcta, a la luz de las disposiciones del artículo 11 de la Sexta Directiva, y que sea necesario, en lugar de elegir una de las soluciones concretas que propone, encontrar otra.

22. No obstante, sólo seguiré esta última vía si, tras examinar las tres distintas modalidades de determinación de la base imponible que contempla el órgano jurisdiccional remitente, llego a la conclusión de que ninguna de ellas es coherente con las disposiciones del artículo 11.

23. En consecuencia, el examen debe centrarse prioritariamente en las tres soluciones propuestas por el órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, antes de iniciar dicho examen, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha tenido ya que pronunciarse sobre la cuestión de la determinación de la base imponible en el supuesto de la entrega de bienes. El Tribunal ha enunciado, a partir tanto de la lógica que subyace en el régimen comunitario del IVA, como del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, los principios a que debe obedecer, en cualquier caso, la determinación de la base imponible.

24. Así, resulta de la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs,[3] que «la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor» y que, «según reiterada jurisprudencia, dicha contraprestación es el valor "subjetivo", es decir, realmente percibido en cada caso concreto, y no un valor estimado según criterios objetivos (sentencias de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16, y de 27 de marzo de 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 19)».

25. Los principios mencionados no han sido criticados en ningún momento en las observaciones escritas y orales presentadas ante el Tribunal de Justicia: las divergencias se refieren únicamente a la manera de aplicarlos en el caso de autos.

26. *Freemans* estima que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), puede responder, por sí solo, a la cuestión del órgano jurisdiccional nacional, en la medida en que

3 — C-317/94, Rec. p. I-5339, apartados 19 y 27.

la contraprestación que dicha empresa obtiene cuando suministra una mercancía a un agente para su propio uso es igual al precio de catálogo menos el descuento por adquisiciones propias que concede al agente.

27. Asimismo, destaca que no puede confundirse la contraprestación con la cantidad abonada por el comprador, refiriéndose a la sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe, [4] en la que el Tribunal de Justicia reconoció que «la base imponible, en el caso de las máquinas automáticas con posibilidad de premios en metálico (máquinas tragaperras), no incluye la parte, obligatoriamente fijada por la ley, del total de las cantidades apostadas que corresponde a los premios pagados a los jugadores».

28. En su opinión, de igual manera que la base imponible de quien explota una máquina tragaperras no incluye la totalidad de las cantidades que el jugador introduce en la máquina, la base imponible de las ventas de Freemans no debería incluir el importe de los pagos efectuados por sus agentes que ella anote en la cuenta de estos últimos a medida que efectúen sus pagos.

29. Afirma que la contraprestación por la entrega de una mercancía a un agente sólo puede consistir en el importe que puede conservar conforme a Derecho, teniendo en cuenta su compromiso de conceder un descuento por las adquisiciones propias igual al 10 % del precio de catálogo.

30. Con independencia de su interés, no considero que éste sea el razonamiento que deba utilizarse en el caso de autos.

31. En efecto, en su sentencia Boots Company, antes citada, [5] el Tribunal de Justicia declaró que, «cuando se plantea la cuestión de la calificación de un elemento concreto, es preciso examinar primero si éste entra en alguna de las categorías mencionadas en los apartados 2 y 3 y sólo en caso de respuesta negativa habrá que referirse a la noción general mencionada en la letra a) del apartado 1» (apartado 16).

32. En otras palabras, procede examinar si la *lex specialis* resulta aplicable, antes de recurrir a la *lex generalis*.

33. Ahora bien, las cantidades objeto de discusión en este asunto han sido calificadas por el órgano jurisdiccional remitente como descuentos por adquisiciones propias. Es preciso, por tanto, como propone la Comisión y en contra de lo sugerido por Freemans, examinar, para empezar, si dichos descuentos deben considerarse descuentos excluidos expresamente de la base imponible por el artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), o, en su caso, reducciones del precio que se realizan después del momento en que la operación queda formalizada, en el sentido del artículo 11, parte C, apartado 1, que sólo permite una reducción de la base imponible en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen;

4 — C-38/93, Rec. p. I-1679, apartado 13.

5 — Véase el punto 24 *supra*.

es decir, en el caso de las disposiciones adoptadas por el Reino Unido, *ex post,* en el momento en que el descuento por adquisiciones propias es reembolsado al agente o utilizado por este último.

34. En consecuencia, ¿el mecanismo de descuentos por adquisiciones propias practicado por Freemans entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), o del artículo 11, parte C, apartado 1? A la vista de la sentencia Elida Gibbs, antes citada, debe excluirse de entrada la segunda posibilidad.

35. En efecto, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia señaló que sólo cabe aplicar esta última disposición cuando se modifique el precio «después del momento en que la operación quede formalizada» (apartado 30).

36. Ahora bien, en el sistema de venta de Freemans, aunque sólo se anota en la cuenta del agente el descuento por adquisiciones propias a medida que este último realiza sus pagos, la concesión de dicho descuento ha sido convenida desde el momento de la entrega y forma parte de las condiciones de venta propuestas por Freemans y aceptadas por el agente en el momento en que se establece la relación contractual.

37. ¿Se trata, por tanto, de un descuento obtenido en el momento en que se realiza la operación, que justificaría la aplicación del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b)?

38. El *Gobierno del Reino Unido* y el *Gobierno helénico* no opinan así, puesto que el descuento por adquisiciones propias sólo se anota en la cuenta del agente a medida que éste realiza los pagos a que se ha comprometido y que el precio de venta, en el momento en que se concluye esta última, es el precio de catálogo.

39. En apoyo de esta tesis se invoca la sentencia Boots Company, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia declaró:

«Hay que señalar que los descuentos y rebajas, que, según la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no deben incluirse en la base imponible, constituyen una reducción del precio al que normalmente se ofrece un artículo al cliente, puesto que el vendedor acepta dejar de percibir la suma que representa el descuento precisamente con el propósito de incitar al cliente a comprar un producto» (apartado 18).

40. Ambos Gobiernos señalan que en el sistema de venta de Freemans no se renuncia en modo alguno al cobro de una parte del precio de venta, ya que la concesión del descuento por adquisiciones propias se halla precisamente condicionada a dicho cobro.

41. Si el agente no utiliza inmediatamente, para reducir sus pagos posteriores, las

cantidades que Freemans anota en su cuenta a medida que se efectúan los pagos, dicha sociedad recibe de forma efectiva la totalidad del precio de catálogo.

42. Es cierto, añaden, que el agente dispondrá en la contabilidad de Freemans de un importe por valor del 10 % de lo que haya pagado, pero no se beneficiará del descuento de manera concreta y efectiva hasta que Freemans se lo entregue, con arreglo a una de las modalidades antes mencionadas, o hasta que lo utilice para abonar una nueva compra. No obstante, en su opinión este pago o utilización conserva un carácter incierto, puesto que no se ha negado que un número no despreciable de agentes renuncien a reclamar el descuento al que tienen derecho en virtud de sus pagos.

43. Mientras no se haya anotado el descuento en la cuenta del agente y éste no lo haya cobrado o utilizado de manera efectiva, no puede considerarse, a juicio de ambos Gobiernos, que el descuento sea efectivo. Ahora bien, aun cuando el agente actúe con rapidez, el momento en que podrá disponer del descuento será en cualquier caso posterior al momento en que se haya establecido de forma definitiva la relación contractual entre el vendedor y el comprador.

44. Desde el punto de vista de la *Comisión*, el descuento por adquisiciones propias es indudablemente, a la vista de la información facilitada por la resolución de remisión, un descuento efectivo, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b).

45. En efecto, a su juicio, procede interpretar la expresión «con efecto» en el sentido de «jurídicamente adquirido». Puede considerarse que un descuento es efectivo desde el momento en que aquel a quien se concede tiene derecho legalmente a utilizarlo.

46. Pues bien, el agente, desde el momento en que acuerda con Freemans la adquisición de un producto, tiene derecho a que se anote en su cuenta con el vendedor el 10 % de cualquier cantidad que abone. El descuento por adquisiciones propias es anotado cuando se efectúan los pagos, pero el derecho a obtenerlo es anterior a los pagos. Estos últimos provocan la anotación del descuento en la cuenta del agente, pero no hacen que nazca el derecho al descuento. Los pagos fraccionados del agente y la inscripción fraccionada del descuento en su cuenta se inscriben dentro de la ejecución de un contrato de venta, tal y como se concluyó en el momento de la entrega, sin que se haya producido posteriormente ninguna modificación de dicho contrato.

47. Para la Comisión, esta equiparación del «descuento que puede reclamarse legalmente» y del «descuento efectivo», sugerida por la versión francesa de la Sexta Directiva, no está en contradicción con las restantes versiones lingüísticas, incluyendo la versión inglesa, que utiliza la expresión «accounted for».

48. Considero convincente esta argumentación de la Comisión, a la que me sumo

gustoso, máxime cuando otros elementos la avalan. Así ocurre, en primer lugar, con el hecho de que, en el sistema de venta de Freemans a sus agentes, es perfectamente posible que en la práctica esta empresa nunca reciba el precio de catálogo.

49. En efecto, como se nos ha explicado, desde el momento en que, como consecuencia de su primer pago, se anota en la cuenta del agente una cantidad igual al 10 % de dicho pago, éste puede utilizar este importe para reducir su siguiente pago.

50. No puede considerarse, por tanto, que la sentencia Boots Company, antes citada, contradiga la tesis de la Comisión. Freemans, al comprometerse a conceder a su agente el descuento por adquisiciones propias, renuncia a cobrar el precio de catálogo en su totalidad. En cualquier caso, la sentencia Glawe, antes citada, distinguió claramente entre lo cobrado por el vendedor y lo que le corresponde efectivamente, que es lo único que constituye la base imponible.

51. En segundo lugar, apunta en el mismo sentido el hecho de que la entrega efectiva del descuento al agente o su utilización por éste no son jurídicamente pertinentes en relación con el hecho, no discutido, de que el descuento anotado en la cuenta del agente en la contabilidad de Freemans se halla efectivamente a disposición del agente, como ocurriría con una cantidad depositada en su cuenta bancaria. El uso que haga de ella queda a su total discreción.

52. Ahora bien, no puede aceptarse que la determinación de la base imponible pueda depender de la decisión, puramente discrecional, que adopte el agente respecto del uso que pretenda hacer del descuento que ha obtenido definitivamente.

53. En tercer y último lugar, sólo cabe constatar que el resultado al que llego aplicando el artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), a los descuentos por adquisiciones propias está en perfecta armonía con la interpretación hecha por el Tribunal de Justicia del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), que obliga a considerar como contraprestación de una venta, es decir, como base imponible, el valor subjetivo que obtuvo el vendedor y no el valor objetivo: en el caso de autos, el indicado en el catálogo de Freemans.

54. Habiendo llegado a la conclusión de que la primera respuesta propuesta por el órgano jurisdiccional remitente es la que se corresponde con una interpretación correcta del artículo 11 de la Sexta Directiva, no es necesario proseguir esta reflexión. En efecto, siendo esta respuesta la correcta, no es posible que otra lo sea.

Conclusión

55. En virtud de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el VAT and Duties Tribunal de Londres del siguiente modo:

«Las partes A y C del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que la base imponible aplicable a los productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para su propio uso, cuando quien entrega el producto, en el marco de un sistema de autofinanciación, concede al cliente un descuento sobre el precio de catálogo (descuento por "adquisiciones propias"), que se anota en la cuenta del cliente (o éste utiliza para reducir o compensar el pago de un plazo) cuando abona al proveedor un plazo, pero dicho descuento por "adquisiciones propias", que resulta de los pagos efectuados, puede ser retirado inmediatamente o utilizado por el cliente, aun cuando tenga que abonar en el futuro nuevos plazos, está constituida por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente menos el descuento "por adquisiciones propias" aplicado a dicho precio.»