SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 2 de junio de 1994 *

En el asunto C-33/93,

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

Empire Stores Ltd

y

Commissioners of Customs and Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G. F. Mancini, Presidente de Sala; C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (Ponente), P. J. G. Kapteyn y J. L. Murray, Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sr. W. Van Gerven;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administrador;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Empire Stores Ltd, por la Sra. Rosamond J. Marshall Smith y por el Sr. David Milne, QC;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John D. Colahan, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Stephen Richards, Barrister;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. Luis Fernandes, Director do Serviço Jurídico da Direcção Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros; Angelo Cortesão Seiça Neves, jurista na Direcção Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros; Arlingo Correia, sub-director geral dos serviços administrativos do IVA, y por la Sra. Maria Teresa Lemos, jurista dos serviços administrativos do IVA, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Thomas F. Cusack, Consejero Jurídico, y Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de Empire Stores Ltd, del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. John D. Colahan, asistido por la Sra. Sarah Lee, Barrister, y de la Comisión expuestas en la vista de 3 de febrero de 1994;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de marzo de 1994;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 14 de enero de 1993, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de febrero del mismo año, los Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre plantearon, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre Empire Stores Ltd (en lo sucesivo, «Empire Stores») y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), con motivo de dos liquidaciones tributarias por las que se fijaba el IVA adeudado por Empire Stores por bienes ofrecidos por dicha sociedad a personas que se presentaban ellas mismas o que le presentaban a otras personas como nuevas clientes potenciales.

3 Empire Stores es una sociedad de venta por correspondencia mediante catálogo. Su clientela es esencialmente femenina. De la resolución de remisión se desprende que, durante los períodos a los que se refieren las liquidaciones tributarias, Empire Stores utilizaba dos métodos para atraer nuevas clientes.

4 Según el primer método, denominado «self-introduction scheme», Empire Stores ofrecía a las clientes potenciales un regalo que éstas podían elegir de una lista de varios artículos y que les era entregado sin cargo adicional una vez que hubieran cumplimentado, con el fin de probar su solvencia, un formulario en el que se les pedían datos relativos a su situación personal, que hubieran sido aceptadas por Empire Stores y que hubieran pedido artículos que figuren en su catálogo de venta o que hubieran efectuado, por lo menos, un primer pago relativo a ese pedido. Según el otro método, denominado «introduce-a-friend scheme», Empire Stores ofrecía a las clientes que ya tenía, las cuales le presentaban una de sus amigas como cliente potencial, dicho artículo que les era entregado una vez que esta última

hubiese cumplimentado el formulario, que hubiese sido aceptada por Empire Stores y que hubiese efectuado un primer pago relativo a un pedido que hubiera hecho.

5 Cualquiera que fuese el método utilizado, Empire Stores contabilizaba el IVA adeudado por los artículos entregados sobre la base de su precio de coste. Los Commissioners estimaron que el IVA debería haberse calculado sobre la base del precio de coste sin impuestos, incrementada en un 50 %, lo que, según su apreciación, correspondía a los precios que Empire Stores habría facturado por los referidos artículos si éstos hubieran sido ofrecidos en su catálogo de venta, y giraron las correspondientes liquidaciones tributarias.

6 Empire Stores interpuso sendos recursos contra dichas liquidaciones tributarias ante los Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre que, en una decisión de 17 de agosto de 1992, consideraron que deberían acogerse los recursos y anularse las liquidaciones controvertidas, añadiendo lo siguiente: «No obstante, en esta fase del procedimiento, una de las partes, o ambas, puede desear que se remita al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una o más de las cuestiones consideradas en la presente decisión. Por lo tanto, esta decisión tiene carácter provisional. Si, dentro de un plazo de dos meses a partir de la fecha en que se dicte la presente decisión, alguna de las partes formula una solicitud de que se remita al Tribunal de Justicia una o más cuestiones, este Tribunal dispone que un Presidente, actuando como órgano unipersonal, conozca de dicha solicitud y que el procedimiento principal se suspenda hasta que se dicte una resolución posterior, facultándose a las partes para solicitar la continuación del procedimiento. Si, dentro del mencionado plazo, las partes no solicitan que se formule una petición prejudicial, la decisión de este Tribunal adquirirá firmeza al expirar dicho plazo [...]».

7 Dado que Empire Stores presentó, el 14 de octubre de 1992, la referida solicitud y que el Juez que conoce del asunto consideró que se habían propuesto cuestiones

que «el Tribunal estima que deben ser resueltas para que pueda pronunciarse en el presente asunto», los Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre sometieron al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«A efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva 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 (Directiva 77/388/CEE, DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), cuando un operador entrega bienes que se le han pedido por correo y a partir de un catálogo ("artículos del catálogo") y utiliza métodos que se describen detalladamente en la decisión adjunta y que pueden definirse, en resumen, de la siguiente manera:

i) cuando una cliente potencial le proporciona una información satisfactoria sobre sí misma (especialmente sobre su solvencia), el proveedor se compromete a entregarle, sin cargo adicional, un artículo elegido por ella entre una serie de artículos que se le proponen y que pueden figurar o no en el catálogo, una vez que esa cliente haya sido aceptada por el proveedor y pida artículos del catálogo o bien, según el caso, los pida y haga debidamente el correspondiente pago;

ii) cuando una cliente ya existente encuentra y presenta al proveedor una nueva cliente potencial que proporciona una información satisfactoria sobre sí misma (especialmente sobre su solvencia), el proveedor se compromete a entregar a esa cliente ya existente, sin cargo adicional, un artículo elegido por ella entre una serie de artículos que se le proponen y que pueden figurar o no en el catálogo, una vez que esa nueva cliente potencial sea aceptada por el proveedor y pida artículos del catálogo, o bien, según el caso, los pida y haga debidamente el correspondiente pago,

y cuando los artículos que no figuran en el catálogo (en lo sucesivo, "artículos no incluidos en el catálogo") no son suministrados por el proveedor de ninguna otra

manera y no se fija para ellos ningún precio de venta, en lo que respecta a cada uno de los dos métodos mencionados:

1) La contraprestación obtenida por el proveedor por la entrega de los artículos no incluidos en el catálogo, ¿es independiente de la suma que debe pagársele por la entrega de los artículos del catálogo que se le hayan pedido?

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿cómo debe determinarse la base imponible? ¿Es la base imponible

   i) el precio pagado al proveedor por la compra de los artículos, o

   ii) el precio al que el proveedor vendería esos artículos si figurasen en el catálogo (calculado según el método habitual del proveedor para fijar sus precios), o

   iii) algún otro importe y, si es así, cuál?»

8 Con carácter preliminar, debe señalarse que la Comisión pone en duda la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales. Considera que una respuesta del Tribunal de Justicia a dichas cuestiones no es «necesaria», en el sentido del párrafo segundo del artículo 177 del Tratado, dado que el órgano jurisdiccional nacional declaró expresamente, en su decisión de 17 de agosto de 1992, que procedía acoger los recursos interpuestos por Empire Stores y anular las liquidaciones tributarias de que se trata.

9 A este respecto, basta con indicar que de los apartados 6 y 7 de la presente sentencia resulta que el propio órgano jurisdiccional nacional calificó de «provisional» la decisión de 17 de agosto de 1992 y declaró, en su resolución de remisión de 14 de enero de 1993, que las cuestiones remitidas debían ser resueltas para que pudiera pronunciarse en el presente asunto.

10 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la base imponible del artículo que un proveedor entrega, sin cargo adicional, en las condiciones descritas en la cuestión prejudicial a una persona que se presenta ella misma o que presenta a otra como nueva cliente potencial es independiente de la base imponible de los bienes comprados al mismo proveedor por la nueva cliente; mediante su segunda cuestión, plantea cómo debe determinarse, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, la base imponible de los artículos entregados sin cargo adicional.

11 La letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«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;

[...]»

12 De la sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartados 11, 12 y 16, resulta que la contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible, a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva, si existe una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y si el valor de esta última puede expresarse en dinero.

13 A este respecto, de la descripción de los métodos utilizados por Empire Stores para atraer nuevas clientes, tal como figura en la resolución de remisión y se resume en las cuestiones prejudiciales, resulta que, en circunstancias como las del asunto principal, la entrega del artículo suministrado sin cargo adicional se hace como contraprestación de la presentación de una cliente potencial y no a cambio de la compra, por esta cliente, de los bienes ofrecidos en el catálogo de venta de Empire Stores.

14 Esta afirmación es corroborada por el hecho de que el referido artículo no se entrega al efectuar cada pedido y de que, en el método denominado «introduce-a-friend scheme», no es entregado a la cliente que ha hecho un pedido y efectuado el correspondiente pago, sino a la persona a través de la cual esa cliente fue presentada a Empire Stores.

15 Dicha afirmación no es desvirtuada por la consideración de que la entrega del artículo depende de la aceptación de la nueva cliente por parte de Empire Stores, del pedido y del pago correspondiente efectuados por ésta. En efecto, como señala el Abogado General en el punto 15 de sus conclusiones, el hecho de que la entrega del artículo esté supeditada a requisitos adicionales no le priva de su carácter de retribución de los servicios recibidos por Empire Stores. Además, en el método denominado «introduce-a-friend scheme», quien debe cumplir esos requisitos adicionales es la nueva cliente y no la persona cuyo servicio se retribuye mediante la entrega del artículo.

16 La relación existente entre la entrega del artículo suministrado sin cargo adicional y la presentación de una cliente potencial debe calificarse de directa, ya que si no se efectúa dicho servicio, Empire Stores no tiene que suministrar ningún artículo sin cargo adicional.

17 Por otra parte, dado que los servicios prestados a Empire Stores se retribuyen mediante la entrega de un artículo, es obvio que su valor puede expresarse en dinero.

18 En cuanto a la determinación de este valor, que es objeto de la segunda cuestión, procede recordar que, en el mencionada sentencia Naturally Yours Cosmetics (apartado 16), este Tribunal de Justicia especificó que la contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos.

19 Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello. Cuando se trata, como ocurre en el asunto principal, de la entrega de un bien, este valor sólo puede ser el precio de compra que el proveedor haya pagado por la adquisición del artículo que suministra sin gasto adicional como contraprestación de los referidos servicios.

20 Así pues, procede responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional que la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la base imponible del artículo que un proveedor entrega sin cargo adicional a una persona que se presenta ella misma o que presenta a otra persona como nueva cliente potencial es independiente de la base imponible de los bienes comprados al mismo proveedor por la nueva cliente y corresponde al precio de compra pagado por el proveedor por la adquisición de dicho artículo.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por los Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre mediante resolución de 14 de enero de 1993, declara:

La letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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, debe interpretarse en el sentido de que la base imponible del artículo que un proveedor entrega sin cargo adicional a una persona que se presenta ella misma o que presenta a otra persona como nueva cliente potencial es independiente de la base imponible de los bienes comprados al mismo proveedor por la nueva cliente y corresponde al precio de compra pagado por el proveedor por la adquisición de dicho artículo.

Mancini Kakouris Schockweiler

Kapteyn Murray

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de junio de 1994.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G. F. Mancini