

|

61987J0230

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 23 DE NOVIEMBRE DE 1988. - NATURALLY YOURS COSMETICS LTD CONTRA COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL PLANTEADA POR EL VALUE ADDED TAX TRIBUNAL DE LONDRES. - SISTEMA COMUN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - BASE IMPONIBLE - ENTREGA DE BIENES Y PRESTACION DE SERVICIOS. - ASUNTO 230/87.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 06365

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios: Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Base imponible - Entrega de bienes - Contravalor directamente relacionado con la entrega, expresable en dinero y representativo de un valor subjetivo - Reducción del precio de venta destinada a retribuir un servicio prestado por el comprador

((Directiva 77/388 del Consejo, art. 11, sección A, apartado 1, letra a)))

Índice

La base imponible de una entrega de bienes en el sentido de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388 está constituida por todo lo que se recibe en relación directa con la entrega y representa su contraprestación, que se ha de poder expresar en dinero y siendo un valor subjetivo.

Así pues, dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que, cuando un proveedor "mayorista" entrega artículos, "el producto incentivador", a otra persona, "minorista" a cambio de una contraprestación monetaria, es decir, una cantidad de dinero, inferior a aquélla por la cual le entrega los mismos artículos para su reventa al público, habiéndose comprometido el minorista a utilizar el producto incentivador como medio para incitar o recompensar a un tercero, que se encarga de organizar una reunión, en el transcurso de la cual el minorista puede vender al público

otros productos del mayorista, en interés de ambos, entendiéndose que de no celebrarse dicha reunión, el producto incentivador debe ser devuelto al proveedor o pagarse a su precio de venta al por mayor, la base imponible está constituida por la suma de la contraprestación monetaria y del valor del servicio prestado por el minorista, que consiste en utilizar el producto incentivador para conseguir los servicios de un tercero o para recompensar a éste; debe considerarse que el valor del servicio es igual a la diferencia entre el precio efectivamente pagado por dicho producto y su precio corriente de venta al por mayor.

Partes

En el asunto 230/87,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Value Added Tax Tribunal de Londres destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Naturally Yours Cosmetics Limited

y

Commissioners of Customs and Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la 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,

integrado por los Sres. O. Due, Presidente; T. Koopmans, R. Joliet y T.F. O' Higgins, Presidentes de Sala; C.N. Kakouris, F.A. Schockweiler y J.C. Moitinho de Almeida, Jueces,

Abogado General: Sr. J.L. Cruz Vilaça

Secretario: Sr. M.A. Ruehl, administrador principal

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la parte demandante, por el Sr. David Vaughan, QC, y los Srs. S.J. Berwin & Co., Solicitors,

- en nombre del Gobierno británico, por la Sra. Sue Hay, en calidad de Agente, y los Sres. John Mummery y Robert Jay, Barristers,

- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. Luís Inês Fernandes, la Sra. Maria Helena Brito y el Sr. Arlindo Correia, en calidad de Agentes,

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Johnannes Foens Buhl, en calidad de Agente,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 21 de junio de 1988,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de julio de 1988,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 13 de marzo de 1987 recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de julio siguiente, el Value Added Tax Tribunal de Londres planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la letra a) del apartado 1 de la sección 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 - 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Naturally Yours Cosmetics Ltd (en lo sucesivo, "Naturally Yours") y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, "Commissioners"), sobre una decisión de los Commissioners relativa a una liquidación tributaria a los efectos del pago del IVA correspondiente a 1984.

3 De la resolución de remisión resulta que Naturally Yours es una sociedad de venta al por mayor de productos de belleza, destinados a ser revendidos por minoristas ("asesoras de belleza") que acuden a amigas y conocidas ("anfitrionas") para organizar reuniones privadas durante las que se ofrecen a la venta los productos de Naturally Yours.

4 Las asesoras de belleza compran los productos de Naturally Yours a precio de mayorista y los venden, durante las reuniones, al precio de minorista que recomienda la sociedad; la diferencia entre ambos precios constituye el beneficio al que tienen derecho las asesoras. Resulta de los autos que éstas están exentas del pago del IVA, con arreglo al artículo 24 de la Sexta Directiva, en razón de que su volumen de negocios es inferior al mínimo fijado por la legislación británica.

5 Para recompensar a las anfitrionas por organizar las reuniones en cuestión, la asesora de belleza les ofrece uno de los productos así puestos en venta ("Natural Oasis Rejuvenating Cream") a modo de "obsequio de recuerdo". Cuando este tarro de crema se utiliza para este fin, Naturally Yours lo entrega a la asesora de belleza al precio de 1,50 UKL, en vez de su precio normal al por mayor de 10,14.UKL.

6 Los Commissioners liquidaron el IVA correspondiente a 1984, sobre la base del precio normal al por mayor, incluidos los tarros destinados a regalo; a este respecto, invocaron las disposiciones de la legislación británica pertinente, en particular, el apartado 3 del artículo 10 de la Value Added Tax Act de 1983, a tenor de la cual "si el bien o el servicio no tienen contraprestación, o si ésta no es monetaria en todo o en parte, se considerará que el valor de aquéllos es su valor de mercado". Naturally Yours considera que esta disposición es contraria a la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva y que la base imponible del IVA debería ser el precio de 1,50 UKL, realmente pagado por la asesora de belleza por los tarros de crema comprados para ser regalados.

7 Considerando que el litigio suscitaba una cuestión de interpretación del Derecho comunitario, el Value Added Tax Tribunal decidió suspender el procedimiento y someter al Tribunal de Justicia la cuestión siguiente:

"A los fines de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977), cuando un proveedor (' mayorista') suministra mercancías (' producto incentivador') a un tercero (' minorista') a cambio de una contraprestación monetaria (es decir, una cantidad de dinero) inferior a quélla a cambio de la cual le entrega los mismos artículos para su reventa al público, habiéndose comprometido el minorista a utilizar el producto incentivador para lograr que un tercero organice una reunión o recompensarle por organizarla, en el transcurso de la cual el minorista puede vender al público otros artículos del mayorista en interés de ambos, la base imponible es:

- a) ¿sólo la contraprestación monetaria recibida por el mayorista por el producto incentivador?, o
- b) ¿la contraprestación monetaria por la cual el mayorista entrega las mismas mercancías al minorista para su reventa al público?, o
- c) ¿el importe que se determine de acuerdo con los criterios que puede fijar el Estado miembro?, o
- d) ¿la contraprestación monetaria junto con el valor del compromiso del minorista de utilizar el producto incentivador para obtener los servicios del tercero o para recompensarle y, de ser así, cómo se debe determinar el valor de compromiso?, o
- e) algún otro importe, y de ser así ¿cuál?"

8 Para una más amplia exposición de los hechos del asunto principal, del procedimiento y de las observaciones de las partes, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

9 El apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva dispone:

"La base imponible estará constituida:

- a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios ((...)) por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;
- b) ((...))"

10 A fin de interpretar la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva, conviene, en consideración a la común finalidad de la Sexta Directiva y de la Segunda Directiva 67/228 del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO p. 1303; EE 09/01, p. 6) (en lo sucesivo, "Segunda Directiva"), tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última.

11 De acuerdo con la sentencia de 5 de febrero de 1981 (Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. 1981, p. 445), la base imponible de una prestación de servicio está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado; debe haber, por tanto, una relación directa entre este último y el contravalor recibido para que una

prestación de servicio sea gravable, en el sentido de la Segunda Directiva.

12 Esta relación directa debe existir también entre la entrega de un bien y la contraprestación recibida en el sentido de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva.

13 A este respecto se plantea la cuestión de si existe una relación directa entre la entrega del bien a un precio inferior al corriente y el valor del servicio que debe prestar la asesora de belleza.

14 De la resolución de remisión se desprende que el método de venta de Naturally Yours se caracteriza por la intervención de las asesoras de belleza en el marco de las reuniones privadas que organizan a través de las anfitrionas. Esta es la razón por la que Naturally Yours acepta vender el tarro de crema destinado a obsequio a un precio tan bajo. Además, durante la vista se ha manifestado que cuando la asesora de belleza no presta el servicio previsto por no encontrar una anfitriona que organice la reunión, el tarro de crema debe ser devuelto o pagado al precio corriente de venta al por mayor. Si es así -lo que corresponde decidir al órgano jurisdiccional nacional- debe observarse que existe una relación directa entre la entrega del tarro de crema a precio muy bajo y el servicio prestado por la asesora de belleza.

15 El órgano jurisdiccional nacional se pregunta, además, si este servicio debe ser considerado como parte del contravalor de la entrega del bien, aunque no constituya una contraprestación monetaria y, en caso de respuesta afirmativa, cómo hay que determinar el valor del servicio prestado en casos como el de la asesora de belleza del presente asunto.

16 A este respecto conviene recordar que de la sentencia de 5 de febrero de 1981, ya citada, resulta, en primer lugar, que la contraprestación debe poder expresarse en dinero y, en segundo lugar, que es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado conforme a criterios objetivos.

17 En el presente asunto, las partes contratantes han reducido en una cantidad determinada el precio de venta al por mayor del tarro de crema a cambio de la prestación de un servicio por parte de la asesora de belleza, que consiste en lograr que las anfitrionas organicen reuniones de venta ofreciéndoles tarros como regalo. En estas circunstancias, es posible conocer el valor en dinero que las dos partes contratantes han atribuido a este servicio; dicho valor debe ser considerado igual a la diferencia entre el precio efectivamente pagado y el precio normal de venta al por mayor.

18 Así pues, procede responder al órgano jurisdiccional nacional que la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un proveedor ("mayorista") entrega artículos ("producto incentivador") a un tercero ("minorista") a cambio de una contraprestación monetaria (es decir, una cantidad de dinero) inferior a aquélla a cambio de la cual le entrega los mismos artículos para su reventa al público, habiéndose comprometido el minorista a utilizar el producto incentivador para lograr que un tercero organice una reunión, o recompensarle por organizarla, durante la cual el minorista puede vender al público otros productos del mayorista, en interés de ambos, entendiéndose que, de no celebrarse dicha reunión, el producto incentivador debe ser devuelto al proveedor o pagarse a su precio de venta al por mayor, la base imponible está constituida por la suma de la contraprestación monetaria y del valor del servicio prestado por el minorista, que consiste en utilizar el producto incentivador para conseguir los servicios de un tercero o para recompensar a éste; debe considerarse que el valor de servicio es igual a la diferencia entre el precio efectivamente pagado por dicho producto y su precio corriente de venta al por mayor.

Decisión sobre las costas

Costas

19 Los gastos efectuados por el Gobierno británico, el Gobierno portugués y 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 del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Value Added Tax Tribunal de Londres, mediante resolución de 13 de marzo de 1987, decide declarar que:

La letra a) del apartado 1 de la sección 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, debe interpretarse en el sentido de que cuando un proveedor ("mayorista") entrega determinados artículos ("producto incentivador") a un tercero ("minorista") a cambio de una contraprestación monetaria (es decir, una cantidad de dinero) inferior a aquélla a cambio de la cual le entrega los mismos artículos para su reventa al público, habiéndose comprometido el minorista a utilizar el producto incentivador para lograr que un tercero organice una reunión, o recompensarle por organizarla, durante la cual el minorista puede vender al público otros artículos del mayorista, en interés de ambos, entendiéndose que, de no celebrarse dicha reunión, el producto incentivador debe ser devuelto al proveedor o pagarse a su precio de venta al por mayor, la base imponible está constituida por la suma de la contraprestación monetaria y el valor del servicio prestado por el minorista, que consiste en utilizar el producto incentivador para conseguir los servicios de un tercero o para recompensar a éste: debe considerarse que el valor del servicio es igual a la diferencia entre el precio efectivamente pagado por dicho producto y su precio corriente de venta al por mayor.