

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 19 de diciembre de 2012 (*)

«Fiscalidad – IVA – Segunda Directiva 67/228/CEE – Artículo 8, letra a) – Sexta Directiva 77/388/CEE ? Entrega de bienes – Base imponible – Comisión pagada por una sociedad de venta por correo a su agente – Compras efectuadas por clientes terceros – Reducción del precio después del devengo del impuesto – Efecto directo»

En el asunto C-310/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Reino Unido), mediante resolución de 26 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2011, en el procedimiento entre

Grattan plc

y

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Rosas, en funciones de Presidente de la Sala Segunda, y los Sres. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (Ponente) y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de julio de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Grattan plc, por la Sra. H. Stone, Solicitor, y el Sr. P. Lasok, QC, y la Sra. R. Haynes, Barrister;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. C. Murrell y E. Jenkinson y por el Sr. L. Seeboruth, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de septiembre de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 8, letra a), y del punto 13 del anexo A de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967,

Segunda Directiva 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 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Grattan plc (en lo sucesivo, «Grattan») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») acerca de la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a las comisiones pagadas a las personas descritas como «agentes» por los bienes pedidos a través de su intermediación en el período comprendido entre 1973 y 1977.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 5 de la Segunda Directiva disponía:

«1. Se entiende por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición de una cosa corporal, con el alcance y facultades que competen a un propietario.

2. Se considerará igualmente como “entrega de bienes”, en el sentido del apartado 1:

[...]

c) la transmisión de un bien en cumplimiento de un contrato de comisión de compra o de venta;

[...]

5. El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la entrega. [...]»

4 El punto 8 del anexo A de la Segunda Directiva precisaba que «por “devengo del impuesto” debe entenderse el hecho del nacimiento de la deuda tributaria».

5 El artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva disponía lo siguiente:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas y prestaciones de servicios, por todo lo que constituya el contravalor de la entrega del bien o de la prestación del servicio, incluida la totalidad de los gastos e impuestos, con excepción del propio [IVA]».

6 El término «contravalor» se definía en el punto 13 del anexo A de dicha Directiva, en el sentido de:

«[...] todo cuanto se reciba en compensación de la entrega de un bien o de una prestación de servicios, incluidos los gastos accesorios (embalajes, transportes, seguros, etc.), es decir, no solamente el importe de las sumas percibidas en dinero, sino también, por ejemplo, el valor de los bienes recibidos a cambio [...]»

7 El artículo 11, parte A, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que sustituyó a la Segunda Directiva a partir del año 1978, disponía,

en su parte pertinente, lo siguiente:

«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:

a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;

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;

[...]».

8 El artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva disponía:

«En los casos de anulación, rescisión, 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.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.»

Derecho del Reino Unido

9 En el momento en que se produjeron los hechos que dieron lugar al litigio principal, la disposición de Derecho nacional controvertida era el artículo 10, apartado 2, de la Finance Act 1972 (Ley de presupuestos para 1972), que disponía lo siguiente:

«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 más el impuesto devengado.»

10 El First-tier Tribunal (Tax Chamber) señala que la legislación nacional no contenía disposición alguna que estableciera reducciones *a posteriori* del valor de las entregas por reducciones de precios o por descuentos que se produjeran únicamente después de haber efectuado la entrega.

11 El 1 de enero de 1978, los Estados miembros debían adaptar «su régimen actual de [IVA]» conforme con las disposiciones de la Sexta Directiva.

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 Grattan es miembro representante de un grupo de sujetos pasivos del IVA que se compone de sociedades que, durante el período de tiempo de que se trata en el procedimiento principal, eran sociedades de venta por correo (en lo sucesivo, «sociedades»). Éstas recurrían a los servicios de agentes que ganaban comisiones, en particular, por las compras realizadas por terceros (en lo sucesivo, «compras de terceros»), consumidores finales (en lo sucesivo, «clientes indirectos»), a los

que transmitían los catálogos de una de las sociedades de que se trata. El agente hacía los pedidos de los clientes indirectos llamando por teléfono a la central de llamadas de la sociedad interesada o enviando un formulario de pedido. En general, los bienes pedidos se entregaban al agente para que éste los redistribuyera a los clientes indirectos. El agente recibía de los clientes indirectos el pago de los bienes y lo transfería periódicamente a la sociedad de venta por correo.

13 Los agentes percibían una comisión del 10 % sobre las cantidades que pagaban a la sociedad de que se trata tanto por sus propias compras de bienes del catálogo de venta por correo como por las compras de terceros. La comisión se abonaba en una cuenta abierta en los libros de la sociedad y el agente podía obtenerla de diferentes modos:

- El agente podía solicitar su pago mediante cheque.
- El agente podía compensar el crédito con el saldo deudor de su cuenta para reducir así el importe que adeudaba a la sociedad por los bienes que el agente le había comprado.
- El agente también podía utilizar el crédito para el pago total o parcial de nuevos productos.

14 Cuando la comisión se percibía mediante cheque o como un crédito que se descontaba del saldo deudor del agente, se entendía percibida «en efectivo». Cuando se utilizaba para la compra de nuevos productos, se consideraba percibida «en especie». El litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente se refiere únicamente a situaciones en las que la comisión se percibió «en efectivo».

15 Las sociedades pagaron el IVA sobre la totalidad del precio de catálogo, incluido el importe de las comisiones pagadas a los agentes. Grattan reclamó a los Commissioners la devolución de las cantidades de IVA correspondientes a dichas comisiones, puesto que éstas constituían un descuento que reducía la contraprestación o la base imponible de las entregas de bienes efectuadas por las sociedades a los agentes. Los Commissioners devolvieron el IVA correspondiente a dichas comisiones salvo las percibidas en efectivo por operaciones de compra de terceros durante el período comprendido entre 1973 y el 1 de enero de 1978.

16 Grattan alegó ante el órgano jurisdiccional remitente que las comisiones por las compras de terceros percibidas en efectivo eran descuentos sobre el precio pagado por el agente por bienes comprados por él a una de las sociedades de que se trata (cuando las comisiones se percibían en el momento de la entrega) o una reducción de precio (cuando se percibían después de la entrega). Por lo tanto, en su opinión, la contraprestación, o la base imponible, debía reducirse. Así se desprende del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva y, antes de 1978, del artículo 8, letra a), y del punto 13 del anexo A de la Segunda Directiva, así como, en cualquier caso, del principio de neutralidad fiscal que existía antes de 1978.

17 Los Commissioners alegaron que la Segunda Directiva no exigía que los Estados miembros establecieran medidas que previeran la reducción retroactiva de la base imponible con posterioridad a la entrega, como establece el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva. Además, el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva no era suficientemente preciso para tener un efecto directo. Los Commissioners consideraron que existían diferencias pertinentes entre las comisiones por compras de terceros y aquellas por compras propias de los agentes de bienes del catálogo de venta por correo.

18 En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Con respecto al período anterior al 1 de enero de 1978, ¿tiene el sujeto pasivo, en virtud de un

efecto directo del artículo 8, letra a), de la [Segunda Directiva] y/o de los principios de neutralidad fiscal y de igualdad de trato, un derecho a considerar *a posteriori* una reducción de la base imponible correspondiente a una entrega de bienes, cuando, con posterioridad a dicha entrega de bienes, el destinatario de la entrega obtuvo del proveedor un crédito que optó por percibir bien en forma de pago en efectivo, o bien en forma de crédito deducible de los importes debidos al proveedor por entregas de bienes ya efectuadas al destinatario?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva debe interpretarse en el sentido de que confiere a un sujeto pasivo el derecho a considerar *a posteriori* una reducción de la base imponible correspondiente a una entrega de bienes cuando, con posterioridad a dicha entrega de bienes, un agente obtuvo del proveedor un crédito que dicho agente optó por percibir bien en forma de pago en efectivo, bien en forma de crédito deducible de los importes debidos al proveedor por entregas de bienes ya efectuadas.

20 Para responder a esta cuestión, ha de recordarse que el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva establecía que la base imponible estaba constituida, «en las entregas y prestaciones de servicios, por todo lo que constituya el contravalor de la entrega del bien o de la prestación del servicio, incluida la totalidad de los gastos e impuestos, con excepción del propio [IVA]».

21 El término «contravalor» utilizado en el artículo 8, letra a), de dicha Directiva se definía en el punto 13 del anexo A, según el cual, por «contraprestación» se entiende «todo cuanto se reciba en compensación de la entrega de un bien o de una prestación de servicios, incluidos los gastos accesorios (embalajes, transportes, seguros, etc.), es decir, no solamente el importe de las sumas percibidas en dinero, sino también, por ejemplo, el valor de los bienes recibidos a cambio».

22 Es preciso recordar que el término «contraprestación» forma parte de una disposición de Derecho de la Unión que no remite al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance. De ello se deduce que la interpretación de este concepto en términos generales no puede dejarse a la discrecionalidad de cada Estado miembro. Dicha contraprestación tiene un valor subjetivo ya que la base imponible de la prestación de servicios es la contraprestación realmente recibida y no un valor calculado según criterios objetivos (sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, apartados 9 y 13).

23 Para determinar si el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva obligaba a los Estados miembros a permitir una modificación de la referida contraprestación y, por lo tanto, una regularización de la base imponible después del devengo del impuesto, han de examinarse también las disposiciones de dicha Directiva relativas al cálculo, la declaración y el pago del IVA. La determinación de la base imponible presupone, en efecto, que exista un contravalor y se produzca el devengo.

24 A este respecto, es preciso destacar que el artículo 5, apartado 5, de la Segunda Directiva establecía que «el impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la entrega». La expresión «se devengará» utilizada en esta disposición se definía en el punto 8 del anexo A de dicha Directiva como «el hecho del nacimiento de la deuda tributaria».

25 Procede señalar que ninguna disposición de la Segunda Directiva establecía la fijación de la producción del devengo del impuesto en un momento posterior ni su diferimiento de otro modo. Además, la citada Directiva tampoco contiene disposición alguna que establezca la modificación de una deuda tributaria ya nacida.

26 En estas circunstancias, ha de considerarse, como señaló la Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, que, en virtud particularmente del artículo 5, apartado 5, de la Segunda Directiva, la deuda tributaria de un sujeto pasivo se devengaba por el importe resultante de la base imponible determinada en el momento de la entrega.

27 Por lo tanto, procede señalar que ni el artículo 8, letra a), ni ningún otro artículo de la Segunda Directiva podía interpretarse en el sentido de que se exigía que se permitiera una regularización de la base imponible, o del impuesto soportado, después de la entrega, que constituye el momento de devengo del impuesto.

28 Por lo que respecta, a continuación, al principio de neutralidad fiscal, ha de recordarse que dicho principio, que es un principio fundamental del sistema común del IVA, constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 47). Este principio requiere, en particular, que los sujetos pasivos no sean tratados de manera diferente por prestaciones similares que compiten entre sí (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617, apartado 39 y jurisprudencia citada).

29 El principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario que, por sí sola, permita determinar la base imponible en el sentido del artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, apartado 50 y jurisprudencia citada). Tampoco permite compensar el hecho de que la Segunda Directiva no contenga ninguna disposición comparable al artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva.

30 Conforme a la otra acepción de este mismo principio, el importe que ha de percibir la Administración tributaria en concepto de IVA debe corresponder precisamente a la cuota declarada en concepto de IVA en la factura y abonada por el consumidor final al sujeto pasivo (sentencia de 10 de julio de 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Rec. p. I-5097, apartado 36 y jurisprudencia citada).

31 En el litigio principal, se desprende de los documentos remitidos al Tribunal de Justicia que el cliente indirecto, como consumidor final de los bienes, debía pagar el precio que figuraba en el catálogo por los bienes que compraba y no recibía comisión alguna de la sociedad. En efecto, estaba previsto que dicha comisión debía pagarse al agente y no al cliente indirecto. En estas circunstancias, y en virtud de los principios recordados en el apartado anterior, procede considerar que la contraprestación de la entrega se correspondía con el precio de catálogo íntegro no reducido, por lo que la base imponible estaba constituida por dicho precio.

32 Por otra parte, es preciso analizar la alegación de Grattan de que es erróneo distinguir entre la situación anterior al 1 de enero de 1978 y la existente después de dicha fecha en la medida en que la referida distinción no tiene en cuenta la continuidad del sistema del IVA.

33 A este respecto, procede señalar, al igual que hizo la Abogado General en los puntos 49 y 50 de sus conclusiones, que no son comparables los grados de armonización de la Segunda Directiva y de la Sexta Directiva. En particular, el principio del sistema común del IVA, introducido

por la Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), no contenía aún, en muchos aspectos, una regulación exhaustiva ni, en particular, ningún establecimiento de una base imponible uniforme.

34 Como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 12 de la sentencia de 5 de mayo de 1982, *Schul Douane Expéditeur* (15/81, Rec. p. 1409), la Sexta Directiva armonizó los conceptos de devengo y exigibilidad del impuesto y uniformizó la base imponible.

35 En este contexto, el legislador de la Unión adoptó el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, que impone a los Estados miembros la obligación de determinar las condiciones en las que la base imponible se reducirá *a posteriori*. La citada disposición obliga en principio a los Estados miembros a reducir la base imponible cuando, después de haberse concluido una operación, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo (véanse las sentencias de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartados 16 a 18, y de 29 de mayo de 2001, *Freemans*, C-86/99, Rec. p. I-4167, apartado 33).

36 Como se desprende de los apartados 25 a 27 de la presente sentencia, tal disposición no tenía equivalente en la Segunda Directiva. Por otra parte, el hecho de que el Consejo de la Unión Europea adoptara el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, además de su artículo 11, parte A, corrobora la interpretación de que el referido artículo 11, parte C, no era inherente al artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva o a su predecesor, el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva.

37 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva debe interpretarse en el sentido de que no confiere a un sujeto pasivo el derecho a considerar *a posteriori* una reducción de la base imponible correspondiente a una entrega de bienes cuando, con posterioridad a dicha entrega de bienes, un agente obtuvo del proveedor un crédito que optó por percibir bien en forma de pago en efectivo, bien en forma de crédito deducible de los importes debidos al proveedor por entregas de bienes ya efectuadas.

Costas

38 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 8, letra a), de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva 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, debe interpretarse en el sentido de que no confiere a un sujeto pasivo el derecho a considerar *a posteriori* una reducción de la base imponible correspondiente a una entrega de bienes cuando, con posterioridad a dicha entrega de bienes, un agente obtuvo del proveedor un crédito que optó por percibir bien en forma de pago en efectivo, bien en forma de crédito deducible de los importes debidos al proveedor por entregas de bienes ya efectuadas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.