

|

## 61995C0330

Conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas el 27 de febrero de 1997. - Goldsmiths (Jewellers) Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. - Petición de decisión prejudicial: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Reino Unido. - IVA - Sexta Directiva - Facultad para establecer excepciones prevista en el apartado 1 del punto C del artículo 11 - Inaplicabilidad de la devolución en caso de impago a las operaciones de trueque. - Asunto C-330/95.

*Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-03801*

### Conclusiones del abogado general

*1 Mediante la presente cuestión prejudicial, el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, solicita al Tribunal de Justicia una aclaración interpretativa de la facultad de establecer excepciones prevista en el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva en materia de IVA (1) (en lo sucesivo, «Directiva» o «Sexta Directiva») en el régimen aplicable a la reducción de la base imponible, en el caso de que se verifique un impago total o parcial de la prestación tras el perfeccionamiento de la operación sujeta al Impuesto del Valor Añadido. Más precisamente, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad de un régimen, como el adoptado en este asunto por el legislador británico, que, acogiéndose a la citada norma, concede el beneficio de la desgravación fiscal para las operaciones de venta a cambio de un pago en dinero pero que, por el contrario, lo excluye para las transacciones en las que el precio esté expresado de otra manera que no sea una cantidad de dinero.*

#### *Hechos*

*2 Los hechos que originan el litigio se refieren a dos sociedades: Goldsmiths (Jewellers) Ltd (en lo sucesivo, «Goldsmiths»), que desempeña actividades en la producción y distribución de joyas, y RRI Ltd (en lo sucesivo, «RRI»), especializada en la actividad de trueque y permuta. Las dos sociedades entablaron negociaciones comerciales para celebrar un contrato según el cual, Goldsmiths se comprometía a proporcionar a RRI artículos de joyería que habían quedado invendidos y, en contrapartida, RRI se comprometía a prestar determinados servicios de publicidad.*

*3 En cumplimiento del contrato, Goldsmiths entregó a RRI joyas por valor de 202.809,47 UKL (incluyendo el IVA por un importe de 30.205,67 UKL consignado por Goldsmiths en la declaración del IVA correspondiente al período de que se trata y efectivamente pagado). Por su parte, RRI se comprometió a prestar servicios de publicidad a Goldsmiths por un importe exactamente igual al de las joyas.*

*4 RRI, tras haber procedido a la prestación contractual de una primera parte de los servicios de publicidad -por un valor de 68.678,03 UKL, incluyendo 9.335 UKL de IVA- quedó insolvente y fue*

declarada en quiebra. La prestación incumplida se elevaba pues, a 135.162,12 UKL, que incluía 20.130,53 UKL en concepto de IVA.

5 Como consecuencia de dicha insolvencia, Goldsmiths consideró que los servicios de publicidad pendientes ya no le serían prestados y, en consecuencia, regularizó su declaración de IVA para el período que finalizaba el 28 de febrero de 1993. Redujo así el importe neto del Impuesto sobre el Valor Añadido en una cantidad igual a la que debía abonar en concepto de IVA por las prestaciones incumplidas por RRI, y de ahí en adelante las contabilizó como incobrables.

6 Los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») denegaron a Goldsmiths la desgravación fiscal así calculada. En consecuencia, el 1 de junio de 1993, le giraron una liquidación del IVA por un importe de 20.130 UKL, más sus intereses.

7 La Administración Tributaria adoptó dicha decisión basándose en la norma contenida en el apartado 1 del artículo 11 de la Finance Act 1990. En efecto, como por otra parte reconoce el Juez remitente, (2) dicha disposición nacional supedita el derecho de devolución del IVA, en el caso de impago total o parcial relativo a la cesión de bienes o de servicios, exclusivamente al caso de entregas de bienes y servicios que tengan como contrapartida una «retribución en dinero»: dado el tenor literal de la norma, no podía incluirse una prestación en especie como aquella a la que RRI se había comprometido. (3)

8 Por estimar que, no obstante, tenía derecho a la desgravación fiscal por el importe de la contraprestación que no había recibido, Goldsmiths interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional de remisión alegando que la normativa nacional es contraria a la Sexta Directiva, y en particular, al apartado 1 del punto C de su artículo 11, que está redactado como sigue:

«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» (el subrayado es mío).

Según el punto de vista de Goldsmiths, habida cuenta de dicha disposición, la normativa nacional no podía limitar la desgravación fiscal exclusivamente al caso de impago de la contrapartida dineraria prevista en los contratos de venta, sino que debía extenderla al caso de que se tratara de una contraprestación en especie. En efecto, según la demandante, el legislador comunitario ha reconocido a los Estados miembros la facultad de establecer excepciones que, como la define Goldsmiths, es una facultad de «todo o nada». Esto impide una elección selectiva y parcial de los requisitos para conceder una desgravación fiscal. El hecho de que el Reino Unido aplique la norma de base a las operaciones de venta implica, en definitiva, la imposibilidad de efectuar la inaplicación para operaciones de otro tipo. (4)

9 Confrontado a este problema de interpretación, el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse que la excepción contenida en el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Directiva del Consejo 77/388/CEE, 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 sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme ("Sexta Directiva") autoriza a un Estado miembro, que adopte disposiciones destinadas a permitir la devolución del Impuesto en caso de créditos incobrables, a excluir dicha devolución cuando la contrapartida impagada no esté expresada en dinero?»

## *Apreciación jurídica*

*10 La cuestión planteada por el Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, se refiere, esencialmente, al ámbito en el que los Estados miembros pueden ejercer la facultad, que les reconoce la Directiva, de establecer excepciones al principio de una «obligación de reducir» de la base imponible, establecida en el apartado 1 del punto C del artículo 11 de dicha norma comunitaria.*

*11 Estamos frente a una normativa adoptada en la Finance Act del Reino Unido que, según expresa el Juez remitente, concede la desgravación fiscal prevista en la Directiva para algunas categorías de transacciones, a saber, las ventas a cambio de una suma de dinero, y no para algunas otras, en las cuales la contrapartida esté prevista en especie. Desde el punto de vista del Derecho comunitario, surgen dos clases de problemas que se presentan al Tribunal de Justicia según una progresión lógica: el segundo problema se plantea, o quizás no, según la solución que se dé al primero, como explicaré más adelante.*

*La reducción de la base imponible está determinada por la Sexta Directiva para una serie de supuestos allí enumerados: 1) anulación; 2) rescisión; 3) resolución; 4) impago total o parcial; 5) reducción de precio después del momento en que la operación quede formalizada. En todo caso, la desgravación fiscal está sujeta a los requisitos determinados por los Estados miembros en cada uno de sus ordenamientos jurídicos. La facultad de establecer excepciones -como figura en dicha norma- se concede al legislador nacional sólo respecto al supuesto que figura en el nº 4, es decir, el del «impago total o parcial». (5) En este supuesto, el Estado miembro puede no conceder el derecho a la reducción fiscal que, por el contrario, debe observar y aplicar en los otros casos contemplados por la Directiva, según las modalidades que estime necesario preceptuar.*

*12 El primer problema que se plantea al Tribunal de Justicia consiste en verificar cómo fue concebida y conferida aquí por el legislador comunitario la facultad de establecer excepciones. Más precisamente, esto significa que se trata de comprobar si el Estado miembro, al establecer excepciones, debe excluir la reducción de la base imponible indistintamente para todas las situaciones de impago, o si puede disponer de otro modo, como ha hecho precisamente el legislador británico. En el primer caso, la potestad o la facultad de establecer excepciones estaría concebida, según lo dispuesto por la disposición comunitaria que debe interpretarse, de manera «rígida»: es decir, como necesariamente vinculada, en el ámbito en que pueda ejercerse, a la exclusión sin excepciones de la aplicación de la normativa comunitaria uniforme. Por el contrario, en la segunda solución, la facultad de establecer excepciones es discrecional en un doble sentido: el legislador nacional no sólo puede decidir utilizarla, lo que no se discute, sino que también tiene la libertad de diferenciar el contenido de las normas de excepción de conformidad con exigencias que sólo a él compete apreciar.*

13 El primer supuesto es sostenido por la defensa de Goldsmiths y el segundo, con diversos argumentos, por los Gobiernos de la República Federal de Alemania y del Reino Unido. Ya desde ahora debe precisarse que si se acoge el primero de estos dos puntos de vista contrapuestos, el litigio queda inmediatamente resuelto desde la raíz. La solución adoptada por el ordenamiento británico no correspondería ni al mecanismo ni al margen de actuación de la excepción prevista por la normativa comunitaria. Por el contrario, ¿cuáles son las consecuencias que derivarían de la elección del segundo de los supuestos presentados? La excepción podría también limitarse discrecionalmente en el sentido antes expuesto. Sin embargo, esto no implica que las disposiciones de excepción establecidas por la legislación nacional estén, pues, exentas de observar los principios y los preceptos del Derecho comunitario, incluidos aquellos que el intérprete puede deducir del contexto de la propia Directiva y, por lo tanto, de las normas allí contenidas y de las finalidades que las inspiran. Aquí hay otro problema al que ya me refería al anunciar el orden lógico de los elementos sometidos al examen del Tribunal de Justicia en la presente petición prejudicial.

14 Por lo que se refiere al primer problema, el ejercicio de la facultad de establecer excepciones no está sujeto, en mi opinión, a la condición que el Abogado de Goldsmiths estima prevista, o al menos sobreentendida, en la Directiva, según la cual, el legislador nacional está obligado a establecer excepciones que excluyan íntegramente la norma que puede inaplicarse o, dicho de otra manera, a aplicar sin excepciones la reducción de la base imponible. No veo cuál es el fundamento lógico o textual en que podría basarse esta especie de automatismo, que consistiría en atraer en bloque hacia la excepción toda la materia sobre la que ésta puede versar en virtud de la Directiva.

15 La disposición comunitaria que aquí interesa es clara y exhaustiva: enuncia que los Estados miembros pueden establecer excepciones para la reducción fiscal y determina en qué casos se autoriza la excepción. El derecho -o la facultad, si se quiere- así reconocido al Estado miembro debe interpretarse en el sentido de que la facultad de establecer excepciones compete al legislador. Tal derecho consiste en instituir normas que, en la organización jurídica de una determinada esfera de relaciones, sustituyen a otras normas, las cuales conservan, por su parte, un ámbito de aplicación residual. En efecto, la norma que establece la excepción no extingue la norma general. De otra manera habría derogación y no mera excepción. En todo caso, el legislador que puede instituir una excepción decide hasta dónde deja de aplicarse la norma o el principio cuyo ámbito está facultado a circunscribir. La facultad de inaplicar conlleva, pues, la facultad discrecional de graduar el contenido y los efectos de las normas que resultan de su ejercicio. (6) El análisis jurídico de dicha facultad no variaría si se dijese -como se lee en el texto español del párrafo segundo del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Directiva- que el Estado miembro podrá no aplicar la norma relativa a la exención fiscal, en lugar de decir podrá establecer excepciones. (7) No aplicar dicha norma no puede ser otra cosa que el resultado de una excepción, y la facultad de establecer excepciones continúa siendo lo que es. A estas consideraciones se añade que la misma reducción de la base imponible está sujeta, como recordábamos, a los requisitos establecidos por el Estado miembro. En mi opinión, ello aboga en favor de la idea de que la Directiva reconoce -queda por ver dentro de qué límites- la facultad discrecional del legislador nacional, tanto para regular cómo se aplica la exención fiscal como para excluir la concesión de tal beneficio a los interesados. (8)

16 Lo importante es entonces verificar qué posición asumen la norma comunitaria, que, según la Directiva, puede estar sujeta a excepciones, y su contenido normativo, respecto a la norma que establece excepciones en la esfera del ordenamiento jurídico nacional.

La Sexta Directiva persigue el objetivo de armonizar los regímenes fiscales. La obligación de reducir la base imponible en los casos previstos es, efectivamente, una norma de armonización y se relaciona con otras normas que, siempre en el sector de la fiscalidad, persiguen el mismo

objetivo. Respecto a las normas del artículo 11, que están destinadas a armonizar los criterios de determinación de la base imponible, el régimen adoptado por el Reino Unido es también una excepción. En este sentido, la inaplicación de la norma comunitaria constituye una excepción de un principio general; el establecido en el apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva que dispone [letra a)] que la base imponible está constituida «en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d), 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» (el subrayado es mío).

17 Es ésta la razón por la que la excepción debe estar justificada. A mi parecer, sólo lo está cuando ha sido dispuesta de conformidad con los principios y los preceptos del Derecho comunitario que intervienen en la normativa aplicable en la materia. Al determinar los límites en los que puede aplicarse la excepción, debe recordarse que, efectivamente, según reiterada jurisprudencia, para la interpretación de una disposición de Derecho comunitario hay que tener en cuenta no solamente el tenor de ésta, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de que forma parte. (9)

18 Se trata de un principio general del ordenamiento comunitario que halla su propia especificidad en el ámbito que aquí nos interesa. El ejercicio de la facultad de establecer excepciones -más en general, de cualquier margen de discrecionalidad conferido a los Estados miembros en el sistema de la Directiva- debe, en todo caso, mantenerse dentro de los límites y las condiciones que resultan de los principios que inspiran la normativa comunitaria. (10) Dicho criterio se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en primer lugar, de la sentencia Profant. (11) Dicha sentencia estableció que la facultad de los Estados miembros de precisar los límites y las modalidades de las exenciones a la importación establecidas en el artículo 14 «no queda enteramente al arbitrio de las autoridades de los Estados miembros, ya que éstas deben respetar los objetivos fundamentales perseguidos por el esfuerzo de armonización en materia de IVA» (apartado 25). En la sentencia Kühne, el Tribunal de Justicia censuró seguidamente como contraria al principio de neutralidad fiscal, la utilización que el Estado miembro interesado había efectuado de la excepción autorizada por el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 6. (12) En un sentido análogo, en la sentencia Comisión/Bélgica, el Tribunal de Justicia declaró el incumplimiento de la parte demandada cuando debió pronunciarse sobre el ejercicio de la facultad de establecer excepciones con arreglo al artículo 27 de la Directiva: «las disposiciones [nacionales] controvertidas» -declaró- «son desproporcionadas frente al objetivo perseguido en la medida en que establecen global y sistemáticamente excepciones de las normas del artículo 11». (13)

19 Los casos examinados anteriormente, si bien son diferentes del caso actual, al menos tienen en común con éste que, tanto en aquéllos como en el presente, se atribuye a los Estados miembros una facultad discrecional que se ejercita en el ámbito, es decir, en el respeto, de la Sexta Directiva. De la jurisprudencia resulta, efectiva y claramente, que los Estados miembros deben hacer uso de la facultad de discrecionalidad así configurada de tal forma que se respeten la finalidad de armonización y los principios subyacentes en la normativa.

20 Consideraré a continuación este otro aspecto, que es decisivo para la solución del litigio. Hay que concentrarse en la justificación, considerada desde el ángulo específico de la proporcionalidad, de la excepción establecida en la legislación británica que, para la exención fiscal, distingue entre las operaciones que tengan una contrapartida en dinero y las que la tengan en especie.

21 Ante todo, ¿cómo se define una prestación en especie en el marco de la Sexta Directiva? En la sentencia Aardappelenbewaarplaats, el Tribunal de Justicia declaró que «una prestación de servicios [...] es imponible [...] cuando dicho servicio se ha efectuado a título oneroso y cuando la base imponible de dicha prestación está constituida por la totalidad de lo que se recibe como

contrapartida del servicio; por consiguiente, debe existir un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida». (14) El significado de la expresión «la totalidad» que, como antes se dijo, también figura en el apartado 1 del punto A del artículo 11 nos ha sido definido en la sentencia *Naturally Yours Cosmetics Ltd.* En esa ocasión, el Tribunal de Justicia se ocupó del caso en el que, al precio estipulado entre el vendedor y el comprador, también se añade el valor del servicio de marketing prestado por este último, de modo que una prestación inicialmente en especie se convierte en una prestación dineraria. (15)

22 Volviendo a las precisiones proporcionadas por el Tribunal de Justicia en ese y en otros asuntos, es posible afirmar que la transacción de que se trata en el caso de autos, en la que existe un vínculo directo y explícito entre el servicio recibido y la contraprestación, contiene necesariamente el intercambio de dos prestaciones sujetas al impuesto según la Sexta Directiva. (16) Razonar de otra manera sería contrario a las consecuencias enunciadas por el Abogado General Sr. Cruz Vilaça: «Si hubiera de excluirse de la contraprestación alguna forma de pago como, por ejemplo, los servicios prestados a cambio de la entrega de un bien, se abriría la puerta a la evasión fiscal, lo que impediría la consecución de los objetivos de la Sexta Directiva y permitiría que una parte de la base imponible escapara a la tributación, provocando, en su caso, distorsiones en el tratamiento fiscal de situaciones que son, desde el punto de vista económico o comercial, sustancialmente idénticas». (17)

23 Precisamente por ello, los sujetos pasivos que efectúen las prestaciones sinalagmáticas de las que se compone la transacción en especie están obligados a respetar las obligaciones establecidas en el artículo 22 de la Directiva. En particular, con arreglo a la letra a) del apartado 3, los sujetos pasivos «extenderán facturas, o documentos que produzcan sus efectos, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen para otros sujetos pasivos, debiendo conservar un duplicado de todos los documentos extendidos». Además, «los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros». Según los hechos del asunto, así lo hicieron tanto *Goldsmiths* como *RRI*, para la parte del pago efectuado.

24 Ahora bien, el Gobierno del Reino Unido justifica la solución adoptada para la excepción alegando la existencia de un peligro de fraude más importante en el caso de los contratos que estipulen un pago en especie que en el de aquellos que estipulen una contraprestación dineraria. (18)

25 Por lo tanto, la solución adoptada por la norma de excepción británica sigue la línea trazada por el decimoséptimo considerando de la Sexta Directiva, que enuncia que es conveniente que, «dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, [para] simplificar la recaudación del impuesto o [...] evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales» (el subrayado es mío).

26 Por mi parte, opino que el presente asunto debe ser analizado con referencia a los límites y a las condiciones que los Estados miembros deben observar cuando adoptan medidas de inaplicación. Tampoco puede ignorarse que el Tribunal de Justicia ha aplicado el principio de proporcionalidad, que es uno de los principios generales del Derecho en los que se basa el ordenamiento jurídico comunitario, para definir el alcance de las disposiciones de excepción. Así, en la sentencia *Johnston*, se afirmó que «este principio exige que no se traspasen los límites de lo que es adecuado y necesario para la consecución del objetivo propuesto». (19)

27 Apliquemos el criterio enunciado por la jurisprudencia al caso de autos. Aun cuando la transacción en especie pueda conllevar peligros de evasión o de fraude fiscal mayores que los de los contratos de venta, ello no basta para justificar la solución radical por la que optó el legislador británico. (20) La normativa por él adoptada persigue una finalidad con la que se puede coincidir en abstracto; sin embargo, en la realidad concreta, la diferencia de trato entre los contratos con prestaciones en especie y los contratos de compraventa, introducida para inaplicar la Directiva, resulta incompatible con un principio que debía observarse, el de la neutralidad fiscal.

28 A mi parecer, este principio está íntimamente vinculado con el de no discriminación e implica, en el caso de autos, que la transacción en especie sea tratada del mismo modo que la dineraria. La neutralidad fiscal exige precisamente que tales actividades económicas diferentes reciban un mismo trato, de modo que se eviten distorsiones del régimen más general del IVA comunitario derivadas de diferencias carentes de pertinencia y de legalidad. (21)

29 Examinemos, desde el enfoque así enunciado, la solución que adopta el Reino Unido. El caso de autos nos muestra cuáles son los efectos externos, es decir, las consecuencias que tiene la inaplicación de la Directiva, tal como ha sido establecida en dicho país. Como reconoce la propia Administración británica, en este asunto queda excluido cualquier peligro de fraude. (22) Sin embargo, por haber diferenciado el legislador británico entre dos tipos de transacciones, la sociedad Goldsmiths sufre un perjuicio económico importante: no tiene derecho a recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre una operación que ha sido ejecutada, regularmente registrada y contabilizada, pero por la que no ha obtenido la contraprestación estipulada. Se encuentra, pues, en una situación más desfavorable que aquella en que se encontraría si hubiese concluido un contrato de compraventa con pago en dinero. En la misma situación se hallarían todos aquellos que se comprometieran a celebrar transacciones de este tipo: estarían menos protegidos en caso de impago total o parcial. No cabe decir que, para evitar tales consecuencias fiscales, el operador económico prevenido preferirá estipular un contrato de compraventa. Desde el punto de vista económico, como recordaban las citadas conclusiones del Abogado General Sr. Cruz Vilaça, al igual que la venta a cambio de un pago en dinero, la transacción en especie es un instrumento mediante el cual se desarrolla la vida comercial. (23) No se justifica que una categoría sea discriminada frente a otra. A la luz de la Directiva y del Derecho comunitario, esta diferencia de trato se efectúa como una injerencia injustificada en la libertad de elección del operador económico, injerencia que no es en absoluto neutral en el plano fiscal, y, por consiguiente, también como una omisión indebida de la reducción de la base imponible. (24) Más aún, cuando se desprende del carácter general del Impuesto sobre el Valor Añadido la necesidad de que lo que sea igual debe ser tratado de igual manera y, proporcionalmente, lo que sea desigual, de manera desigual. (25)

30 A este respecto, existe en la Directiva un elemento textual que sustenta la conclusión antes expuesta y que figura en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11. Dicha norma determina que la base imponible estará constituida en las entregas de bienes y prestaciones de servicios por la totalidad de la contraprestación que se obtenga o se vaya a obtener del comprador de los bienes o del destinatario de la prestación. Como antes se ha dicho, la sentencia *Naturally Yours Cosmetics Ltd* dio una interpretación amplia de la fórmula así utilizada: engloba las prestaciones que, lato sensu, pueden expresarse en términos económicos. En materia fiscal, resulta pues que, cuando pueden ser valoradas en dinero, las prestaciones en especie se asimilan, en lo esencial, a las que se realizan mediante el pago de sumas de dinero y, si bien se ve, esta asimilación conduce forzosamente a la necesidad de la igualdad de trato de los dos tipos de transacciones. Las excepciones y la inaplicabilidad pueden ser determinadas, pero deben tener un fundamento objetivo. La excepción debe ajustarse a los principios de la Directiva y, por otra parte, no vulnerar el principio de proporcionalidad.

31 Por otro lado, me parece que tampoco es pertinente en este asunto la invocación del decimoséptimo considerando. Los Estados miembros pueden adoptar medidas para simplificar el procedimiento de cobro de créditos y evitar fraudes y evasiones fiscales. Las medidas así establecidas son medidas de inaplicación y el citado considerando se refiere a los límites y a las condiciones a que queda supeditada la inaplicación. No se indica expresamente en qué consisten dichos límites y condiciones. Se trata de limitaciones que deben ser deducidas de la propia Directiva, en el marco de la interpretación de sus disposiciones y de los márgenes de inaplicación que éstas reconocen a los Estados miembros.

32 Examinemos pues el sistema de la Directiva. Se han previsto dos instrumentos que se conectan con las indicaciones del decimoséptimo considerando.

En primer lugar, los Estados miembros pueden establecer excepciones de las disposiciones de la Directiva para evitar fraudes o evasiones fiscales y, con esta finalidad, el artículo 27 dispone que pueden introducir o mantener medidas especiales, previa autorización del Consejo. De este modo, existe un instrumento especialmente forjado para que los Estados miembros puedan afrontar y resolver los problemas relativos a fraudes y evasiones fiscales. (26)

Por otra parte, como ha reconocido el Tribunal de Justicia, la utilización de dicho instrumento exige las precauciones necesarias. En principio, sólo se pueden «establecer excepciones respecto a la base imponible del IVA considerada en el artículo 11 dentro de los límites estrictamente necesarios» para alcanzar el objetivo de la norma. (27) Formularé dos observaciones sobre este punto. En primer lugar, el Reino Unido tenía a su disposición un mecanismo específico para afrontar los problemas que pueden presentar las transacciones en especie, en cuanto al peligro alegado de fraude o de evasión fiscal, que no ha utilizado. (28) Es más: también el instrumento ad hoc previsto por el legislador fue, pese a todo, concebido, y, precisamente, por lo que respecta a la norma general del artículo 11, como limitado por el criterio de necesidad. Pues bien, desde el primer punto de vista, las medidas de inaplicación que nos ocupan fueron adoptadas sin pasar por el procedimiento establecido por la Directiva y sin ofrecer a los demás Estados miembros las garantías conexas con la observancia de dicho procedimiento. (29) Por otra parte, el Reino Unido tampoco ha formulado explicaciones concretas sobre la estricta necesidad -y, por consiguiente, sobre la imposibilidad de optar por otras medidas- para justificar la elección de excluir las transacciones con prestaciones en especie del beneficio de la reducción fiscal.

33 En segundo lugar, la Directiva establece que se concederán exenciones fiscales precisas en las condiciones fijadas «a fin de evitar todo posible fraude, evasión o abuso» o también que «otras obligaciones» sean establecidas por los Estados miembros para evitar los fraudes. (30) Pues bien, la norma controvertida nada prevé sobre este punto. Esto constituye un argumento para considerar que no contempla las disposiciones de inaplicación por ella autorizada como destinadas a la finalidad específica de evitar fraudes y evasiones fiscales. Dicho de otra manera, el silencio del legislador a este respecto permite deducir que las consideraciones de este género no deben intervenir en este caso.

34 En conclusión, el legislador británico estimó que debía establecer excepciones respecto a la norma general del apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Directiva de una «manera global y sistemática» sólo con respecto a las transacciones en especie. Sin embargo, el hecho de no conceder la reducción de la base imponible en el caso de dichas transacciones, conduce a que el ejercicio que ha efectuado de la facultad discrecional de establecer excepciones no se adecue a los preceptos del Derecho comunitario: se ha lesionado el principio de neutralidad fiscal que, a su vez, está relacionado con el principio fundamental de no discriminación. (31)

35 Una última y breve observación. Durante la vista, la representante del Gobierno del Reino Unido solicitó al Tribunal de Justicia que, en el supuesto de que no se reconociera la legalidad de la norma que excluye de la deducción fiscal las operaciones totalmente realizadas en especie,

*limitase en el tiempo los efectos de su sentencia. Justificó esta solicitud alegando que los Estados miembros podían interpretar la disposición controvertida con absoluta buena fe y, por consiguiente, habría que evitar problemas «muy graves» que derivarían de dicha sentencia.*

*36 No pienso que este argumento merezca ser acogido. La limitación de los efectos de una sentencia dictada sobre la base del artículo 177 es excepcional: la interpretación dada de una norma de Derecho comunitario en el marco de un procedimiento prejudicial, aclara y precisa el significado y el alcance de la norma, tal como debe o como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. La norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones nacidas y constituidas antes de la sentencia interpretativa, siempre que se hallen reunidos los requisitos que permiten someter al Juez competente un litigio relativo a la aplicación de dicha norma. (32)*

*Estos son los principios. El Tribunal de Justicia sólo ha recurrido al instrumento de la limitación de los efectos de una sentencia si se daban circunstancias muy concretas. Lo ha hecho en el caso de un riesgo de graves repercusiones económicas debido, en particular, al elevado número de relaciones jurídicas establecidas de buena fe basándose en la normativa que se consideraba válidamente en vigor, o también en la consideración de que los particulares y las autoridades nacionales habían sido inducidos a comportarse de modo no conforme a la normativa comunitaria por una incertidumbre objetiva y significativa sobre el alcance de las disposiciones comunitarias. (33)*

*Asimismo, recientemente, el Tribunal de Justicia reconoció en la sentencia Bosman, la necesidad de una limitación de los efectos de su sentencia -con la exclusiva excepción en favor de las personas que hayan iniciado una acción judicial o formulado una reclamación equivalente según el Derecho nacional- dado el estado de incertidumbre sobre la compatibilidad entre las diversas normas vigentes y aplicables en materia de transferencias de jugadores y las normas del Derecho comunitario. (34)*

*37 Dichos presupuestos no concurren en el presente asunto. En efecto, no se ha proporcionado ninguna precisión sobre los graves problemas económicos que, según el Gobierno del Reino Unido, resultarían de la aplicación de la norma así interpretada. (35) Tampoco consta, en mi opinión, la existencia de un comportamiento de las Instituciones comunitarias que hubiese podido inducir al Reino Unido a considerar que las normas que había establecido en el presente asunto eran lícitas frente al Derecho comunitario. (36)*

*38 Por último, por las consideraciones antes expuestas, no creo que las exigencias de seguridad jurídica puedan incitar a una limitación de los efectos de la sentencia. En concreto, opino que el margen de apreciación reconocido a los Estados miembros por la disposición que les confiere la facultad de establecer excepciones podía ejercerse de modo apropiado teniendo en cuenta los principios del sistema de la Directiva -proporcionalidad, neutralidad fiscal, igualdad de trato-, los cuales podían deducirse de las sentencias en las que el Tribunal de Justicia examinó la cuestión de los límites de las excepciones de la Directiva. Por consiguiente, no se comprueba la presencia del elemento de incertidumbre jurídica que podría inducir razonablemente a interpretar el ámbito de aplicación de la facultad de establecer excepciones conferida a los Estados miembros mediante la disposición controvertida de forma correspondiente a las indicaciones de la normativa en vigor en el ordenamiento jurídico británico. (37)*

*Por las razones antes expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda al Juez de remisión del siguiente modo:*

*«El párrafo segundo del apartado 1 del punto 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, debe interpretarse en el*

sentido de que no autoriza a un Estado miembro a excluir la posibilidad de una desgravación fiscal para los créditos incobrables derivados de una transacción en especie, cuando, por el contrario, se reconoce dicha posibilidad de desgravación para los créditos derivados de contratos de compraventa cuya contraprestación consista en un pago en dinero.»

(1) - 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).

(2) - Resolución de remisión, punto 11.

(3) - El apartado 2 del artículo 11 de la Finance Act 1990 (que era la disposición aplicable en aquel entonces y que fue posteriormente recogida por el artículo 36 de la VAT Act 1994) prevé un derecho a devolución del IVA exigible. Con arreglo al apartado 1 del artículo 11, dicha desgravación se aplica cuando: «a) una persona haya entregado bienes o prestado servicios a cambio de una contrapartida en dinero, y haya facturado y abonado el Impuesto correspondiente; b) la contrapartida de dicha entrega haya sido total o parcialmente contabilizada como crédito incobrable, y c) haya transcurrido un año (desde la fecha de la entrega)».

(4) - Véase la resolución de remisión, punto 16.

(5) - Se observará que, a diferencia de la versión italiana, la versión inglesa prevé cuatro supuestos: «cancellation», «refusal», «total or partial non-payment» y «price is reduced after the supply takes place». Por lo tanto, en esta normativa, la facultad de establecer excepciones se refiere al supuesto del nº 3, y no al del nº 4.

(6) - Volviendo a la norma examinada en este asunto, en este sentido se ha expresado una parte de la doctrina. En su comentario de la segunda frase del apartado 1 del punto C del artículo 11, Farmer, P. y Lyal, R.: EC Tax Law, Oxford, 1994, p. 128, han afirmado efectivamente que «the structure of the provision suggests that on this point (el supuesto de impago total o parcial) the power to derogate extends to the principle of reduction itself» (el subrayado es mío). En un sentido que me parece análogo, véase también Terra, B.J.M. y Kajius, J.: A guide to the European VAT Directives, Amsterdam, 1993, comentario sobre el artículo 11, p. 95: «Notwithstanding the imperative "shall", Member States are free to derogate from this rule (i.e. not to grant or to partially grant a reduction) in the case of total or partial non-payment» (el subrayado es mío).

(7) - En la versión española, el párrafo segundo del apartado 1 del punto C del artículo 11 está redactado como sigue: «No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla» (el subrayado es mío).

(8) - Por otra parte, como recuerda el Reino Unido en sus observaciones, el Tribunal de Justicia ya ha debido pronunciarse sobre una alternativa tajante -«todo o nada»- en materia de ejercicio de una excepción. Se trata de la sentencia de 7 de julio de 1994, Bramhill (C-420/92, Rec. p. I-3191), en la que el Tribunal de Justicia no siguió el razonamiento de la demandante que tendía a analizar la facultad de establecer excepciones prevista en la letra d) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 79/7/CEE en términos estructuralmente análogos a los presentados por Goldsmiths en el presente asunto. En ese asunto, el razonamiento del Tribunal de Justicia se fundó en la necesidad de una interpretación de los límites de la excepción que no se opusiera al objetivo de aplicación progresiva del principio de igualdad de trato (apartados 20 a 22).

(9) - Sentencia de 2 de junio de 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs (C-30/93, Rec. p. I-2305), apartado 21.

(10) - Véase en este sentido las conclusiones del Abogado General Sr. Mayras en el asunto en el que recayó la sentencia de 1 de febrero de 1977, *Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Rec. pp. 113 y ss., especialmente p. 130): «Si bien la autonomía que poseen los Estados miembros en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene completa [...] sólo pueden actuar, en los ámbitos en los que tengan la posibilidad de establecer excepciones o la facultad de aplicar determinadas disposiciones transitorias [...] en el marco y según los preceptos de la Directiva» (p. 134).

(11) - Sentencia de 3 de octubre de 1985 (249/84, Rec. p. 3237), apartados 23 a 25; véase también la sentencia de 6 de julio de 1988, *Ledoux* (127/86, Rec. p. 3741), apartado 11.

(12) - Sentencia de 27 de junio de 1989 (50/88, Rec. p. 1925).

(13) - Sentencia de 10 de abril de 1984 (324/82, Rec. p. 1861), apartado 32.

(14) - Sentencia de 5 de febrero de 1981 (154/80, Rec. p. 445), apartado 12 (el subrayado es mío).

(15) - Sentencia de 23 de noviembre de 1988 (230/87, Rec. p. 6365); véanse, en particular, los apartados 16 y 17.

(16) - Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Van Gerven presentadas el 24 de enero de 1990 en el asunto en el que recayó la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company* (C-126/88, Rec. pp. I-1235 y ss., especialmente p. I-1252): «Ello pone claramente de manifiesto que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva se refiere también a otras prestaciones distintas a los pagos en dinero» (punto 6).

(17) - Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Cruz Vilaça en el asunto *Naturally Yours Cosmetics Ltd* (Rec. p. 6374).

(18) - Según las observaciones presentadas por el Gobierno británico: «the United Kingdom chose to limite relief for bad debt to cases where the supply has been made "for a consideration in money". Its purpose, in enacting that limitation, was to remove the risk of fraud: an approach which reflects the 16th [rectius 17th] recital to the Sixth Directive», punto 24.

(19) - Sentencia de 15 de mayo de 1986 (222/84, Rec. p. 1651), apartado 38.

(20) - En este sentido, considero que se presentan los mayores puntos de contacto del presente asunto con la citada sentencia *Comisión/Bélgica*. Y esto por dos órdenes de razones. En primer lugar, porque en ambos casos el Estado miembro alega el motivo de prevención fiscal en apoyo del ejercicio de su facultad de establecer excepciones. En segundo lugar, porque tanto en el presente asunto como en el anterior, el ejercicio de la facultad de establecer excepciones conduce, según los términos escogidos por el Tribunal de Justicia en esa ocasión, a una normativa que «modifica no obstante la base imponible de un modo tan absoluto y general que no puede admitirse que se limita a las excepciones necesarias para evitar el peligro de evasión o de fraude fiscal» (apartado 31).

(21) - *Por otra parte, esta presentación del principio me parece muy próxima a la presentada por el propio Gobierno del Reino Unido en el asunto Fischer (C-283/95, aún pendiente; véanse las observaciones del Gobierno del Reino Unido presentadas el 20 de diciembre de 1995): «The essential nature of the principle (of fiscal neutrality), as its very name indicates, is neutrality. Its force is derived from the need to ensure that economic activities are treated equally and to ensure that the common system of value added taxation is not distorted by irrelevant or illegitimate distinctions».*

(22) - *Véanse las observaciones del Reino Unido, punto 25: «There is no suggestion of fraud in the present case».*

(23) - *En este sentido, me parece interesante señalar lo que escribía un autor italiano -en un período lejano caracterizado por elevadas tasas de inflación- sobre el contrato de permuta: «bisogna prendere atto di un rinnovato interesse per questo tradizionale istituto, idoneo a recuperare in termini reali il valore di scambio dei beni, sui quali incidono invece negativamente i grandi processi inflazionistici in atto ed il correlato elevatissimo corso del denaro»; Ricca, L.: «Permuta», EdD; vol. XXXIII, p. 125, Milán (punto 1).*

(24) - *En este sentido, me permito disentir de lo expresado por el Reino Unido en la vista cuando precisó que, desde un punto de vista económico, la exclusión del beneficio de la reducción fiscal a las transacciones en especie no tiene un carácter de distorsión, en la medida en que el mayor riesgo que presentan estas transacciones está incorporado en el precio. En efecto, pienso que este efecto de mayor riesgo «inducido» es intrínsecamente apto para desviar determinadas operaciones hacia la venta, antes que hacia operaciones en especie que son más onerosas a la luz de la legislación británica. Quiero decir, esencialmente, que el razonamiento del Reino Unido que implica (si lo he entendido bien) la idea de una «neutralidad» sobre la elección económica de la normativa específicamente adoptada para este tipo de transacciones, tendría valor si dichas transacciones no estuviesen en «competencia» con las perfeccionadas a través de prestaciones dinerarias.*

(25) - *Véase Terra, B.J.M. y Kajius, J.: op. cit., p. 14: «the general character of a sales tax demands that the equal is treated equally and the unequal in proportion unequally».*

(26) - *Para un análisis de esta disposición, me remito a lo afirmado por el Abogado General Sr. Jacobs en las conclusiones presentadas el 30 de abril de 1991 en el asunto en el que recayó la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. pp. I-3795 y ss., especialmente p. I-3812): «Las normas generales de la Sexta Directiva [...] tienen como finalidad conciliar el interés de la simplificación administrativa con los objetivos del sistema común del IVA, en particular el de neutralidad. Habría sido sin duda difícil, cuando no imposible, prever todas las dificultades técnicas y todas las formas de fraude o evasión con las que pudieran encontrarse las autoridades fiscales de la Comunidad [...] Resultaba apropiado, por consiguiente, permitir a los Estados miembros solicitar la autorización individual de medidas destinadas a resolver problemas particulares» (punto 71).*

(27) - *Véase sentencia Comisión/Bélgica, antes citada en la nota 13, apartado 28.*

(28) - *A este respecto, me parece oportuno señalar que el Reino Unido es el Estado miembro que más ha utilizado la posibilidad conferida por el artículo 27. En efecto, son doce las medidas de simplificación y de lucha contra la evasión fiscal que este Estado ha notificado a la Comisión (la República Francesa y la República Federal de Alemania han sometido, respectivamente, cinco medidas cada una para que la Comisión las examinase). Las cifras están recogidas de Terra, B.J.M. y Kajius, J.: op. cit.; véase el comentario del artículo 27, p. 19.*

(29) - Véanse los apartados 2, 3 y 4 del artículo citado en el texto. Dichas disposiciones imponen al Estado miembro la obligación de informar a la Comisión de las medidas previstas para que pueda ponderarlas; por otra parte, la Comisión está obligada a informar de ello a los demás Estados miembros y estos últimos tienen la posibilidad de solicitar al Consejo un nuevo examen del caso.

(30) - Véanse, en este sentido, el punto B del artículo 13, el artículo 14 y el apartado 8 del artículo 22 de la Directiva.

(31) - Véase la sentencia Comisión/Bélgica, antes citada en la nota 13, apartado 32.

(32) - Sentencia de 27 de marzo de 1980, Salumi y otros (asuntos acumulados 66/79, 127/79 y 128/79, Rec. p. 1237), apartado 10.

(33) - Conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro de 30 de enero de 1992 en el asunto en el que recayó la sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkvit y Poulsen Trading (C-200/90, Rec. pp. I-2217 y ss., especialmente p. I-2231), punto 12; véase también la jurisprudencia citada.

(34) - Sentencia de 15 de diciembre de 1995 (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartados 143 y 144.

(35) - Por otra parte, como es sabido, la única referencia a las consecuencias económicas de una determinada interpretación del Derecho comunitario no puede justificar la limitación de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia para evitar la paradoja, señalada por el Abogado General Sr. Tesauro en las conclusiones antes citadas, de tratar «de modo más favorable precisamente las infracciones de mayor gravedad» (punto 12).

(36) - Recuerdo que en sentencias anteriores, el Tribunal de Justicia consideró, como elemento en favor de la buena fe invocada, la circunstancia de que la Comisión había renunciado a seguir un procedimiento por incumplimiento contra una práctica considerada posteriormente como contraria al Derecho comunitario, o había consentido, con carácter provisional, su mantenimiento (sentencia de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625, apartado 32; de modo análogo, en la sentencia de 30 de abril de 1996, Cabanis-Issarte, C-308/93, Rec. p. I-2097), para limitar en el tiempo los efectos de su sentencia, el Tribunal de Justicia consideró la circunstancia de que ésta limitaba, a su vez, la jurisprudencia anterior, (apartados 46 a 48).

(37) - Por lo que se refiere a la exigencia del carácter razonable, puede fundarse en la sentencia Dansk Denkvit y Poulsen Trading, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «el Gobierno danés no ha[bía] demostrado que, en la época en que se estableció la contribución objeto del litigio, existiera la posibilidad de interpretar razonablemente el Derecho comunitario en el sentido de que éste autorizaba un impuesto de tales características» (apartado 21; el subrayado es mío).