

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 13 de septiembre de 2012 (1)

Asunto C-310/11

Grattan plc

contra

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada
por el First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Reino Unido)]

«Legislación tributaria – Impuesto sobre el valor añadido – Artículo 8, letra a), de la Directiva 67/228/CEE – Base imponible en caso de reembolso de parte de la contraprestación después del momento en que la operación quede formalizada»

I. Introducción

1. Las empresas británicas son muy imaginativas. Su creatividad para los métodos de ventas más complejos ha llevado al Tribunal de Justicia a ocuparse repetidamente de asuntos relacionados con el IVA y a adoptar importantes resoluciones con nombres que a todos suenan, como «Naturally Yours», «Elida Gibbs» o, más recientemente, «Loyalty Management». (2)
2. También la presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto una técnica de distribución diferenciada de las empresas británicas cuya invención, no obstante, se remonta a hace ya algunas décadas. Sin embargo, en el procedimiento principal siguen sin estar claras las consecuencias de dicha técnica de distribución para la base imponible del IVA correspondiente a los años 1973 a 1977. Por eso, en el presente asunto el Tribunal de Justicia debe volver de nuevo a los comienzos de la legislación en materia de IVA y ocuparse de la interpretación de disposiciones cuya vigencia queda ya más de 30 años atrás.

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

1. Segunda Directiva IVA (67/228/CEE)

3. Durante el período controvertido en el procedimiento principal, la Directiva 67/228/CEE (3) (en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), entre otros actos jurídicos, regulaba el IVA en el Derecho de la Unión.

4. Con arreglo al artículo 2, letra a), de la Segunda Directiva, quedan sujetas al impuesto sobre el valor añadido las «entregas de bienes y las prestaciones de servicios, a título oneroso, consumadas en el interior del país por un sujeto pasivo».

5. El artículo 5 de la Segunda Directiva precisa dicho hecho imponible como sigue:

«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. [...]»

6. El artículo 8 de la Segunda Directiva contiene disposiciones sobre la base imponible y, en extracto, presenta el siguiente contenido:

«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 Impuesto sobre el Valor Añadido;

[...]»

7. En relación con el artículo 8, letra a), el anexo A de la Segunda Directiva, de la cual es parte integrante con arreglo a su artículo 20, precisa, en extracto, lo siguiente en su número 13, apartado 1:

«Se entiende por “contraprestación” todo cuanto se reciba en compensación de la entrega de un bien o de una prestación de servicios [...]»

8. Por último, el artículo 9 de la Segunda Directiva, en extracto, regula la aplicación del tipo del impuesto a la base imponible como sigue:

«1. El tipo normal del Impuesto sobre el Valor Añadido lo fijará cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo para las entregas de bienes y para las prestaciones de servicios.

[...]»

2. Sexta Directiva IVA (77/388/CEE)

9. En el Reino Unido, la Directiva 77/388/CEE (4) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») sustituyó a la Segunda Directiva con fecha de 1 de enero de 1978. (5)

10. Respecto de la base imponible, la Sexta Directiva contiene disposiciones más detalladas en comparación con el artículo 8 de la Segunda Directiva. El noveno considerando contiene la siguiente motivación:

«Considerando que la base imponible debe someterse a una armonización, con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros.»

11. A este respecto, el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva establece, en extracto, lo siguiente:

«1. 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 [...];

[...]»

12. En el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva se encuentra, además, una disposición que regula los casos de reducción de la base imponible después del momento en que la operación quede formalizada:

«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.»

B. *Normativa nacional*

13. Para el período controvertido en el procedimiento principal, el artículo 10, apartado 2, de la Finance Act 1972 (Ley tributaria de 1972) disponía la siguiente regla para determinar la base imponible:

«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.»

14. Sin embargo, el Derecho nacional no contenía ninguna disposición para el caso de reducción de la base imponible tras la formalización de la entrega.

III. **Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales**

15. Demandante en el procedimiento principal es la sociedad Grattan plc (en lo sucesivo, «Grattan»). En dicho procedimiento, reclama a la administración tributaria del Reino Unido la devolución de IVA, por derechos propios y cedidos. Las reclamaciones se refieren a IVA satisfecho en los años 1973 a 1977 por la actividad de varias sociedades en al ámbito de las ventas por correo (en lo sucesivo, «sociedades de venta por correo»).

16. Las sociedades de venta por correo utilizaban un sistema de venta especial en que ciertas

personas eran designadas como «agentes» y mantenían una cuenta especial con su correspondiente sociedad de venta por correo. En esa cuenta, los agentes percibían un crédito («comisión») por importe del 10 % del importe transferido tanto por sus propias compras de productos del catálogo (en lo sucesivo, «compras propias del agente») como por las compras de terceros realizadas por medio del agente (en lo sucesivo, «compras de terceros»).

17. Por lo general, cada agente tenía un número limitado de personas como «clientes terceros» y se ocupaba de tramitar las compras que éstos hacían: les remitía los catálogos, transmitía sus pedidos a las sociedades de venta por correo, entregaba los productos solicitados a los clientes terceros y cobraba a éstos el precio de catálogo adeudado.

18. El agente podía percibir los importes abonados en su cuenta por sus compras propias y por las compras de terceros, por ejemplo, solicitando el pago mediante cheque o descontándolo del importe adeudado por él a las sociedades de venta por correo.

19. La administración tributaria británica consideraba que los importes abonados por las compras de terceros, de los que se disponía de la forma descrita, eran una remuneración por los servicios del agente en lo concerniente a la atención a los clientes terceros.

20. En el procedimiento principal, Grattan impugna ese tratamiento. Afirma que los créditos a favor del agente simplemente reducían el precio pagado por éste por sus compras de productos; no sólo por sus compras propias –algo que no se discute–, sino también por las compras de terceros. Por lo tanto, las «comisiones» reducían la contraprestación *a posteriori* y, con ella, la base imponible de las entregas de productos efectuadas por las sociedades de venta por correo a los agentes tan pronto como éstos disponían de los importes abonados. Por consiguiente, las sociedades de venta por correo consideran que en los años 1973 a 1977 pagaron más de lo debido en concepto de IVA.

21. El First-Tier Tribunal (Tax Chamber), que conoce del litigio sobre las reclamaciones de reembolso, se encuentra ante el deber de interpretar la Segunda Directiva, entonces vigente, y alberga dudas acerca de si, conforme a dicha Directiva, el Derecho de la Unión exigía una reducción *a posteriori* de la base imponible. En este contexto, plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«Con respecto al período anterior al 1 de enero de 1978, ¿tiene el sujeto pasivo, en virtud del artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva y/o de los principios de neutralidad fiscal y de igualdad de trato, un derecho directamente aplicable a que se reconozca, con efecto retroactivo, una reducción de la base imponible correspondiente a una entrega de bienes, cuando, con posterioridad a dicha entrega de bienes, el adquirente de los mismos obtuvo un crédito del transmitente que optó por percibir en metálico o bien en concepto de crédito deducible de importes debidos al transmitente por entregas de bienes al adquirente que ya se habían efectuado?»

IV. **Apreciación jurídica**

22. Puesto que el órgano jurisdiccional remitente expone en su resolución de remisión que en el procedimiento principal sólo se discute la devolución del IVA correspondiente a los importes abonados por las compras de terceros, la cuestión prejudicial debe interpretarse de forma restrictiva en ese sentido. Por lo tanto, en lo sucesivo no se examinarán las consecuencias a efectos del IVA del pago de «comisiones» por las compras propias de los agentes.

23. De manera que queda por analizar si, con arreglo al Derecho de la Unión, los importes inicialmente abonados a los agentes por las compras de terceros entre los años 1973 y 1977 y

posteriormente pagados como cheque o mediante compensación habían de reducir la base imponible del IVA soportado por las sociedades de venta por correo y si a éstas les corresponde por ese motivo un derecho directamente aplicable.

24. La determinación de la base imponible se regía en ese período por el artículo 8 de la Segunda Directiva. Con arreglo a su letra a) en relación con el número 13 del anexo A de la Directiva, constituía la base imponible de las entregas de bienes controvertidas en el procedimiento principal todo lo que se percibía como contraprestación por la entrega.

25. En el presente asunto, las sociedades de venta por correo recibían en un primer momento el pago del precio de venta, pero, tras la entrega de los productos, ellas mismas efectuaban pagos a los agentes: los créditos que primero les abonaban en cuenta para su posterior pago. En el caso de autos se trata de saber si dichos pagos de las sociedades de venta por correo reducían la base imponible de sus entregas de bienes con arreglo a la Segunda Directiva, ya que, en último término, recibían una contraprestación inferior.

26. Tal como se desprende de la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente sólo considera necesario que se dilucide la cuestión de si, con arreglo al artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva, es posible una reducción de la base imponible después del momento de la entrega. Sin embargo, conforme a dicha disposición, el primer requisito para reducir la base imponible es que los pagos descritos de las sociedades de venta por correo constituyan realmente devoluciones de partes de la contraprestación que generen una reducción de la base imponible. Por eso, procede tratar primero esta cuestión (sección A) antes de analizar si la Segunda Directiva obliga a reducir la base imponible tras la formalización de la entrega (sección B).

A. *Reembolso de la contraprestación por el sujeto pasivo*

27. Con arreglo al artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva, por principio, la base imponible sólo puede reducirse en virtud de un pago del sujeto pasivo si dicho pago constituye realmente el reembolso de una contraprestación del destinatario del pago, pues no todo pago de un sujeto pasivo a una persona que haya efectuado una contraprestación debe considerarse reembolso de dicha contraprestación.

28. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, a la luz de los hechos que debe analizar en el procedimiento principal, examinar si los pagos de las sociedades de venta por correo a los agentes constituyen reembolsos de contraprestaciones. Sin embargo, los hechos expuestos en la resolución de remisión y las alegaciones de las partes han suscitado ciertas dudas sobre si los pagos descritos pueden considerarse reembolsos de contraprestaciones. En particular, no parecen haberse aclarado suficientemente las relaciones jurídicas y de prestaciones entre las sociedades de venta por correo, los agentes y los clientes terceros, pues al parecer existen discrepancias al respecto entre las partes del procedimiento principal.

29. En este contexto, considero necesarias algunas referencias a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ha de observarse en esta materia, para que el órgano jurisdiccional remitente pueda resolver el procedimiento principal de conformidad con la legislación de la Unión en materia de IVA. Aunque parte de la jurisprudencia a la que a continuación voy a referirme no se dictó en relación con la Segunda Directiva, considero que es válida también para la aplicación de la Segunda Directiva, dada la similitud de las disposiciones de la Sexta Directiva en ella interpretadas. (6)

30. En el procedimiento principal, el órgano jurisdiccional remitente debe aclarar, en primer lugar, si en las compras de terceros las sociedades de venta por correo les vendían directamente

a éstos o si existía una cadena de entregas en que los agentes mismos eran compradores en dichas compras de terceros y revendían los productos a los clientes terceros, bien por cuenta propia, bien en virtud de una comisión de ventas. Los requisitos para apreciar un reembolso de la contraprestación son diferentes en una y otra situación.

1. Venta directa de las sociedades de venta por correo a clientes terceros

31. Si las sociedades de venta por correo vendían directamente a los clientes terceros, como alega el Gobierno del Reino Unido, estará claro, en un primer momento, que las «comisiones» pagadas a los agentes por las compras de terceros no pueden constituir ningún reembolso de las contraprestaciones por la venta de productos de las sociedades de venta por correo a los clientes terceros. En tal caso, sería irrelevante que dichas sociedades en último término sólo percibiesen el precio de catálogo pagado por los clientes terceros menos las «comisiones» pagadas a los agentes. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, en una situación en la que un tercero interviene en la operación de pago y por ese motivo retiene una parte del precio pagado por el comprador, el precio íntegro de la compraventa sigue constituyendo la base imponible de la prestación del vendedor al comprador. (7) Nada distinto puede aplicarse en el presente asunto, si el agente, pese a no retener directamente una parte del precio pagado por el cliente tercero, acababa recibéndola posteriormente.

32. Si las sociedades de venta por correo vendían directamente a los clientes terceros, también resulta dudoso que mediante las «comisiones» pagadas al agente por las compras de terceros se reembolsase una parte de la contraprestación realizada por otra operación, en concreto una compra propia del agente. Para ello, en principio debería ser necesario que en la relación jurídica se estableciese, mediante la correspondiente estipulación, la contraprestación por la compra propia. Ciertamente, el Tribunal de Justicia declaró por primera vez en el asunto Elida Gibbs que también procede considerar que existe una reducción de la base imponible, en su caso, cuando la contraprestación contractualmente establecida no se altera en absoluto. (8) Conforme a esa jurisprudencia, al menos el pago del sujeto pasivo está condicionado por la adquisición de una determinada prestación por el destinatario del pago. En el procedimiento principal, sin embargo, resulta dudoso el cumplimiento de este requisito en relación con la base imponible de las compras propias de los agentes, pues los importes abonados en cuenta no parecen depender de una determinada compra propia, al ser posible, en particular, el pago con cheque independientemente de las compras.

33. Si, no obstante, procediera declarar que existe un reembolso de la contraprestación por las compras propias de los agentes, el órgano jurisdiccional remitente tendría que examinar a continuación si una reducción de la base imponible no queda excluida por constituir las «comisiones» la retribución por una prestación de los agentes a las sociedades de venta por correo. En efecto, si el propio reembolso es una contraprestación, no ha lugar, en último término, a una reducción de la base imponible, pues, a los efectos de determinar la base imponible, el valor de la prestación realizada a cambio pasa a ocupar el lugar de la parte devuelta de la contraprestación. En este sentido resolvió el Tribunal de Justicia, en relación con un descuento, en el asunto Naturally Yours Cosmetics. (9)

34. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, para entender que las «comisiones» constituían la retribución por una prestación de los agentes, es necesario que entre el agente y la sociedad de venta por correo existiera una relación jurídica en cuyo marco se intercambiasen prestaciones recíprocas. (10) En segundo lugar, debe existir una relación directa entre la prestación realizada y el contravalor recibido. (11) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe entenderse tal relación como la condición recíproca entre prestación y contraprestación en el marco de la relación jurídica. (12) Por lo tanto, en el presente asunto era preciso que existiese entre las

sociedades de venta por correo y los agentes un acuerdo en virtud del cual el pago de las «comisiones» se condicionase a la realización de una prestación por los agentes. En cambio, de la jurisprudencia no se extraen otros requisitos como, por ejemplo, una obligación de actuar de los agentes. (13)

2. Cadena de entregas

35. Si, por el contrario, existía una cadena de entregas, las compras propias y las compras de terceros habrían de recibir, en principio, el mismo trato. La consideración de que existe una cadena de entregas puede resultar bien de que, en todas las ventas de productos de las sociedades de venta por correo, los compradores fueran únicamente los agentes, que a su vez vendían los productos por cuenta propia a los clientes terceros, conforme a lo alegado por Grattan, o bien, con arreglo al artículo 5, apartado 2, letra c), de la Segunda Directiva, (14) de que los agentes actuaran en el marco de una comisión de ventas para las sociedades de venta por correo, como acertadamente ha señalado la Comisión.

36. Debido a la identidad de trato dispensado a las compras propias y las de los terceros, en el caso de una cadena de entregas no se suscitarían cuestiones de imputación de los créditos a unas y otras. En tal caso, las «comisiones» sólo podrían representar una reducción general de precios con una denominación confusa que, sin embargo, se llevaba a cabo de forma indirecta por medio de créditos y pagos de cheques o mediante la compensación con otras compras.

37. No obstante, también en esta configuración de los hechos habría que examinar si las «comisiones» constituyen la retribución por una prestación de los agentes realizada en beneficio de las sociedades de venta por correo. Como ya he expuesto anteriormente, (15) en ese caso ni siquiera el reembolso de una contraprestación podría dar lugar, en definitiva, a una reducción de la base imponible.

3. Conclusión parcial

38. En la medida en que los principios jurisprudenciales expuestos no permitan al órgano jurisdiccional remitente responder a la cuestión de si en el procedimiento principal se trata efectivamente del reembolso de una contraprestación, podrá remitir una nueva cuestión prejudicial al respecto en caso de ser necesario. A continuación, no obstante, para responder a la presente cuestión supondré que la «comisión» pagada por las sociedades de venta por correo a los agentes por las compras de terceros deben considerarse reembolso de la contraprestación de una adquisición de productos por los agentes y que dicho reembolso no constituye, a su vez, retribución alguna por una prestación a favor de las sociedades.

B. *Reducción de la base imponible tras la entrega*

39. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si, con arreglo al artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva o a los principios de neutralidad fiscal e igualdad de trato, en una situación como la descrita asiste al sujeto pasivo un derecho directamente aplicable a tratar como reducida con efectos retroactivos la base imponible de las entregas de bienes. En ese caso, tal reducción retroactiva de la base imponible a causa del pago de las «comisiones» tendría como consecuencia una deuda tributaria reducida, lo que justificaría las reclamaciones de devolución de Grattan que se debaten en el procedimiento principal.

1. Interpretación de la Segunda Directiva

40. La deuda tributaria de un sujeto pasivo es consecuencia de la realización de un hecho imponible. En este caso, se trata del artículo 2, letra a), de la Segunda Directiva, que establece la

sujeción de la entrega de bienes a título oneroso al impuesto sobre el valor añadido. El importe de la deuda tributaria se determina aplicando el tipo del impuesto a la base imponible, como dispone el artículo 9, apartado 1, de la Segunda Directiva. Con arreglo al artículo 5, apartado 5, de la Segunda Directiva, el impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la entrega.

41. El Gobierno del Reino Unido alegó acertadamente que, con estas premisas, la base imponible ha de determinarse en el momento en que se realiza la entrega. Y en idéntico sentido se pronunció el Tribunal de Justicia, en relación con la disposición equivalente del artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva. (16) Por lo tanto, con arreglo a la Segunda Directiva, la deuda tributaria de un sujeto pasivo se devenga por el importe que se deriva de la base imponible que procede determinar en el momento de la entrega.

42. La determinación de la base imponible viene regulada en el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva, con arreglo al cual, en las entregas de bienes objeto del procedimiento principal, la base imponible está constituida «por todo lo que constituya el contravalor de la entrega del bien». Por consiguiente, dicho «contravalor» determinante es, con arreglo al número 13, apartado 1, del anexo A, de la Segunda Directiva, «todo cuanto se reciba en compensación de la entrega de un bien».

43. En consecuencia, en primer lugar se suscita la cuestión de si al determinar la base imponible en el momento de la entrega han de incluirse en la contraprestación los importes que el sujeto pasivo ha recibido efectivamente pero que tiene que reembolsar después a petición de su socio contractual.

44. El tenor de las citadas disposiciones sobre la determinación de la base imponible nada dice a este respecto. Pero como acertadamente ha señalado la Comisión, para interpretar el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva ha de recurrirse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Ambas disposiciones son comparables en sus términos y en su función.

45. Respecto del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ya resolvió, en la sentencia *Freemans*, en relación con unos hechos similares a los del caso de autos, que la determinación de la base imponible no ha de tener en cuenta reembolsos de la contraprestación contractualmente pactados pero aún no efectuados. (17) Sólo ha de aplicarse algo diferente, según la jurisprudencia, en el supuesto especial (18) de que exista una obligación *legal* de reembolsar parte de la contraprestación en el caso de juegos de azar. (19)

46. El Tribunal de Justicia fundamentó su resolución adoptada en el asunto *Freemans* en el principio, reiterado en asentada jurisprudencia sobre la Segunda y la Sexta Directiva, (20) de que la base imponible está constituida por la «contraprestación realmente recibida». (21) Así las cosas, no resulta convincente el argumento de la Comisión de que de este principio se deduce que los posteriores reembolsos de la contraprestación deben reducir la base imponible. En efecto, el significado de este principio jurisprudencial depende del momento en que se determine la base imponible. En otras palabras, lo importante es cuánto ha «recibido realmente» el sujeto pasivo en el momento en que ha de determinarse la base imponible. Como muestra más claramente la redacción del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, éste es el importe que el sujeto pasivo «obtenga o vaya a obtener» en ese momento, es decir, el importe que se le ha de pagar. Por eso, resulta pertinente saber si, desde el principio, un comprador debe pagar un precio reducido o si inicialmente debe pagar el precio íntegro y posteriormente puede obtener el reembolso de parte de ese dinero en determinadas condiciones. Como subrayó el Tribunal de Justicia en la sentencia *Freemans*, es incierto si al final se producirá efectivamente el reembolso de una parte de la contraprestación. (22)

47. Por lo tanto, el hecho de que, con arreglo al artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva, sea posible el reembolso posterior a la entrega de parte de la contraprestación no tiene incidencia alguna sobre la determinación de la base imponible ni, por ende, sobre el importe de la deuda tributaria.

48. Por otro lado, la Segunda Directiva tampoco contiene disposición alguna que prescriba la modificación de una deuda tributaria ya devengada. Otra cosa sucede con la deducción del impuesto soportado, para la cual el artículo 11, apartado 3, párrafos segundo y tercero, de la Segunda Directiva dispone un procedimiento de regularización. Y también es diferente la situación desde que entró en vigor la Sexta Directiva, cuyo artículo 11, parte C, apartado 1, prevé para los años a partir de 1978 un procedimiento de reducción *a posteriori* de la base imponible y, por tanto, de la deuda tributaria devengada en virtud de la realización de un hecho imponible.

49. A diferencia de lo alegado por Grattan y la Comisión, no cabe interpretar el artículo 8, letra a), de la Segunda Directiva, en el sentido de que exige un procedimiento de regularización *a posteriori*. Del hecho de que tal procedimiento se estableciera después en el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, no cabe deducir que estuviera en vigor ya con la Segunda Directiva, pues el grado de armonización de una y otra no es comparable.

50. Mediante la Segunda Directiva, junto con la Directiva 67/227/CEE, (23) se pretendía sustituir los distintos regímenes del impuesto sobre el volumen de los negocios de los Estados miembros por un sistema común del impuesto sobre el valor añadido que siguiese unas normas básicas uniformes. El séptimo considerando de la Primera Directiva subraya la necesidad de «proceder progresivamente». Por su parte, el tercer considerando de la Segunda Directiva expone que «existe la posibilidad de autorizar con carácter transitorio determinadas diferencias en las modalidades de aplicación del impuesto en los Estados miembros». Por lo tanto, el sistema del IVA inicialmente implantado aún no contenía disposiciones taxativas en múltiples ámbitos, incluido el establecimiento de una base imponible uniforme como la que posteriormente llevaría en su título la Sexta Directiva. Hasta la Sexta Directiva no se armonizó íntegramente la base imponible, tal como indica también su noveno considerando.

51. En conclusión, ha de señalarse que la Segunda Directiva no prevé una reducción retroactiva de la base imponible ni la consiguiente disminución de la deuda tributaria a raíz del reembolso de la contraprestación con posterioridad al momento de la entrega por la que se produjo el devengo del impuesto. En consecuencia, tampoco cabe deducir a este respecto de la Segunda Directiva un derecho directamente aplicable a favor del sujeto pasivo.

2. Principio de neutralidad fiscal

52. Por lo demás, el principio de neutralidad fiscal no conduce a una conclusión distinta.

53. Es cierto que dicho principio no consiste, como no obstante ha alegado el Gobierno del Reino Unido, en una mera expresión del principio de igualdad. Además de este significado, el Tribunal de Justicia emplea el principio de neutralidad también en el sentido de una neutralidad en el gravamen que protege al sujeto pasivo, pues con el sistema común del IVA solamente se pretende gravar al consumidor final. (24)

54. Sin embargo, con ese significado, el principio de neutralidad carece de fuerza supralegislativa. (25) Por eso, es posible recurrir a él en caso de dudas interpretativas, pero no puede ampliar ni limitar las disposiciones de la Directiva IVA que resulte aplicable en cada caso. (26) En particular, no puede compensar el hecho de que la Segunda Directiva no contenga ninguna disposición similar al artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva.

3. Principio de igualdad de trato

55. Por último, el órgano jurisdiccional remitente también hace referencia en su cuestión prejudicial al principio de igualdad de trato. Sin embargo, de la resolución de remisión no se desprende en qué sentido se supone que es relevante dicho principio en el caso de autos.

56. En cualquier caso, el principio de igualdad de trato no exige que exista una igualdad de trato a lo largo del tiempo. El diferente grado de armonización del sistema común del IVA antes y después del 1 de enero de 1978 puede perfectamente dar lugar a diferentes formas de determinación de la base imponible antes y después de esa fecha, pues el principio de igualdad de trato no exige que los nuevos avances en la armonización introducidos con la Sexta Directiva mediante su artículo 11, parte C, apartado 1, tengan efectos retroactivos.

V. Conclusión

57. Por lo tanto, propongo que se responda a la cuestión prejudicial del First-Tier Tribunal (Tax Chamber) de la siguiente manera:

«Procede interpretar el artículo 8, letra a), de la Directiva 67/228/CEE en el sentido de que un sujeto pasivo no tiene ningún derecho directamente aplicable a que se reconozca, con efecto retroactivo, una reducción de la base imponible correspondiente a una entrega de bienes, cuando, con posterioridad a dicha entrega, el comprador de los mismos obtuvo un crédito del transmitente que el comprador recibía, a su elección, bien en metálico, bien en concepto de crédito deducible de importes debidos al transmitente por entregas de bienes al comprador que ya se habían efectuado.»

1 – Lengua original: alemán.

2 – Véanse las sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365); de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Rec. p. I-5339), y de 7 de octubre de 2010, *Loyalty Management UK* y *Baxi Group* (C-53/09 y C-55/09, Rec. p. I-9187).

3 – Directiva 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 L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

4 – Directiva 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).

5 – Véanse los artículos 37 y 1, apartado 2, de la Sexta Directiva. La prórroga del plazo de transposición por la Novena Directiva 78/583/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 194, p. 16; EE 09/01, p. 1), no afectó al Reino Unido.

6 – Véanse a este respecto, entre otras, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rec. p. 1443), apartado 10, y *Naturally Yours Cosmetics*, citada en la nota 2, apartado 10.

7 – Véanse las sentencias de 25 de mayo de 1993, *Bally* (C-18/92, Rec. p. I-2871), apartado 14, y de 15 de mayo de 2001, *Primback* (C-34/99, Rec. p. I-3833), apartados 28 y ss.

8 – Véase la sentencia de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs*, citada en la nota 2, apartado 31.

9 – Véase la sentencia *Naturally Yours Cosmetics*, citada en la nota 2. En ella, el Tribunal de Justicia consideró que, en el supuesto de una entrega de bienes, un descuento por una prestación de servicios realizada por el destinatario de la prestación –que, por lo tanto, realiza por sí mismo una prestación a título oneroso– tiene como consecuencia que la base imponible de la entrega de bienes se componga de la prestación dineraria reducida incrementada en el valor de la prestación de servicios. El valor económico de dicha prestación de servicios se cuantifica como el importe del descuento. En definitiva, la base imponible de la entrega de bienes se corresponde con el precio de la compraventa, independientemente del descuento.

10 – Véanse, entre otras, las sentencias de 3 de marzo de 1994, *Tolsma* (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14; de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Rec. p. I-2323), apartado 26, y de 3 de mayo de 2012, *Lebara* (C-520/10), apartado 27.

11 – Véanse, entre otras, las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rec. p. 445), apartado 12; *Naturally Yours Cosmetics*, citada en la nota 2, apartados 11 y 12, y *Lebara*, citada en la nota 10, apartado 27.

12 – Véanse las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl de 6 de marzo de 2001, *Bertelsmann* (sentencia de 3 de julio de 2001, C-380/99, Rec. p. I-5163), punto 32.

13 – Véase la sentencia de la Court of Appeal de 26 de octubre de 2001 [2001] EWCA Civ 1542, marg. 72.

14 – Véanse, al respecto, mis conclusiones de 24 de febrero de 2005, *Comisión/Reino Unido* (sentencia de 9 de febrero de 2006, C-305/03, Rec. p. I-1213), punto 67, en relación con el artículo 5, apartado 4, letra c), de la Sexta Directiva, de idéntico tenor.

15 – Véase el punto 33 *supra*.

16 – Véase la sentencia de 27 de octubre de 1993, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, Rec. p. I-5405), apartado 16.

17 – Véase la sentencia de 29 de mayo de 2001, *Freemans* (C-86/99, Rec. p. I-4167), apartados 27 a 29.

18 – Véase la sentencia *Freemans*, citada en la nota 17, apartado 30.

19 – Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, *International Bingo Technology* (C-377/11), apartados 26 a 29 y la jurisprudencia allí citada.

20 – Véanse, entre otras, las sentencias *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, citada en la nota 11, apartado 13; de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Rec. p. I-2329), apartado 18, e *International Bingo Technology*, citada en la nota 19, apartado 25.

21 – Véase la sentencia Freemans, citada en la nota 17, apartado 27.

22 – Véase la sentencia Freemans, citada en la nota 17, apartado 28.

23 – Directiva 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 L 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

24 – Véase la sentencia Elida Gibbs, citada en la nota 2, apartados 19 y 23.

25 – Véanse las conclusiones del Abogado General Bot de 18 de junio de 2009, NCC Construction Danmark (sentencia de 29 de octubre de 2009, C-174/08, Rec. p. I-10567), puntos 84 a 86.

26 – Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11), apartado 45, sobre el principio de neutralidad en su faceta de principio de igualdad de trato.