

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MICHAL BOBEK

presentadas el 7 de septiembre de 2017 (1)

Asunto C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primera Instancia, Sala de lo Tributario, Reino Unido)]

«IVA — Excepción — Ventas realizadas a través de intermediarios no sujetos al IVA — Toma en consideración del impuesto soportado hipotético»

I. Introducción

1. Avon Cosmetics Limited (en lo sucesivo, «Avon») vende sus propios productos de belleza en el Reino Unido a representantes, conocidas coloquialmente como «chicas Avon», que, a su vez, efectúan ventas al por menor a sus clientes (en lo sucesivo, «modelo de venta directa»). Muchas de las chicas Avon no están registradas como sujetos pasivos del IVA. A resultas de ello, sus márgenes de beneficios normalmente no están sujetos al IVA.

2. Este problema de «IVA perdido» o de «evasión del IVA» en la última fase de la cadena de suministro es habitual en los modelos de venta directa. A fin de resolver este problema, el Reino Unido solicitó y obtuvo una excepción a la norma según la cual el IVA se aplica al precio de venta real. En el caso de Avon, la excepción permitió, en esencia, a la autoridad tributaria del Reino Unido (Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «HMRC») aplicar el IVA no sobre el *precio al por mayor* pagado por las chicas Avon no registradas como sujetos pasivos del IVA, sino sobre el *precio al por menor* al que las chicas Avon vendan a continuación sus productos al consumidor final.

3. No obstante, el modo en que se aplica la excepción no toma en consideración los costes soportados por las representantes que no son sujetos pasivos en sus actividades de venta al por menor, ni el impuesto soportado que, en circunstancias normales, habrían podido deducirse si hubieran estado registradas a efectos del IVA (en lo sucesivo, «impuesto soportado hipotético»). En particular, cuando las chicas Avon compran productos con fines de demostración (no para

revender, sino como ayuda a la venta) no pueden deducirse el IVA sobre estas compras como impuesto soportado.

4. El resultado es que el impuesto soportado hipotético ignorado en relación con dichos costes se queda «atascado» en la cadena de suministro y aumenta el IVA global cargado al modelo de venta directa por encima del aplicado a las ventas efectuadas a través de comercios minoristas ordinarios.

5. En el marco de un recurso interpuesto por Avon contra la liquidación de IVA que le había sido practicada, el órgano jurisdiccional remitente plantea una serie de cuestiones relativas a la interpretación y validez de la excepción. En particular, el órgano jurisdiccional remitente pregunta: i) si existe la obligación de tomar en consideración el impuesto soportado hipotético de los distribuidores directos, como las chicas Avon, ii) si el Reino Unido estaba obligado a exponer la cuestión del impuesto soportado hipotético ante la Comisión Europea cuando solicitó la excepción y iii) cuáles serían/cuáles son las consecuencias de la inobservancia de cualquiera de estas obligaciones.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directivas IVA 77/388 y 2006/112

6. Las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión que eran aplicables en el momento de los acuerdos en cuestión figuran en la Directiva IVA 77/388/CEE (2) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»), para los períodos anteriores al 1 de enero de 2007. Para los períodos posteriores a dicha fecha, se hallan comprendidas en la Directiva IVA 2006/112/CE (3) (en lo sucesivo, «Directiva principal del IVA»).

7. A excepción de ciertas diferencias nimias que se indican más adelante, las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva IVA y de la Directiva principal del IVA son idénticas. En la presente sección se expondrán las disposiciones de la Sexta Directiva IVA, junto con las disposiciones correspondientes de la Directiva principal del IVA, que se citarán en las notas. A fin de simplificar la presentación, a continuación sólo se citarán las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva IVA, habida cuenta de que las disposiciones correspondientes de la Directiva principal del IVA se aplican *mutatis mutandis*.

8. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva IVA: (4)

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

9. El artículo 4 de la Sexta Directiva IVA dispone: (5)

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[...]»

10. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA, establece: (6)

«A. En el interior del país

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».

11. De acuerdo con el artículo 27 de la Sexta Directiva IVA: (7)

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo de manera desdeñable, en la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación. [...]

[...]

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.»

2. Decisión 89/534/CEE del Consejo (en lo sucesivo, «excepción»)

12. Los considerandos 3 a 5 de la excepción (8) prevén:

«Considerando que determinados sistemas de comercialización basados en la venta por parte de sujetos pasivos a personas no sujetas al impuesto con vistas a la reventa al por menor conducen a eludir la aplicación del impuesto en la fase del consumo final;

Considerando que para evitar este tipo de evasiones fiscales, el Reino Unido aplica una medida que permite que las autoridades fiscales establezcan decisiones administrativas destinadas a gravar las entregas de los sujetos pasivos que pongan en práctica tales sistemas de comercialización, partiendo del valor normal de los bienes en la fase de venta al por menor;

Considerando que esta medida constituye una excepción a lo dispuesto en el artículo 11, parte A, número 1, letra a), de la sexta Directiva, según el cual, en régimen interior, la base imponible de las entregas de bienes está constituida por la totalidad de la contraprestación que obtenga o vaya a obtener, de parte del comprador o de un tercero, la persona que realice tal entrega.»

13. Los considerandos 9 y 10 indican:

«Considerando que en su sentencia, de 12 de julio de 1988, el Tribunal de Justicia declaró en particular que el artículo 27 de la sexta Directiva permite la adopción de una medida de excepción como la que se está tratando, bajo la condición de que la diferencia de tratamiento que de ello resulta esté justificada por circunstancias objetivas;

Considerando que para comprobar si esta condición se cumple, la Comisión debe estar informada de las decisiones administrativas que las autoridades fiscales vayan a adoptar, llegado el caso, en relación con la medida de excepción en cuestión».

14. Con arreglo al artículo 1 de la excepción:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 11, parte A, número 1, letra a), de la sexta Directiva, se autoriza al Reino Unido a que establezca, en los casos en que un sistema de comercialización basado en la entrega de bienes por mediación de personas no sujetas al impuesto conduzca a la no imposición en la fase del consumo final, como base imponible de las entregas a estas personas el valor normal de los bienes, fijado en esta última fase.»

B. Derecho nacional

1. Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994

15. El Derecho del Reino Unido se adaptó a la Sexta Directiva IVA, y ahora a la Directiva principal del IVA, mediante la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «VATA 1994»), cuyo artículo 1 prevé:

«Con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley, el IVA gravará:

a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Reino Unido [...]».

16. El valor de la entrega de bienes por la que se devenga el IVA se determina de conformidad con el artículo 19 y el anexo 6 de la VATA 1994. El artículo 19, apartado 2, dispone:

«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 IVA devengado.»

17. Con arreglo a la excepción, actual artículo 2 del anexo 6 de la VATA 1994, los HMRC están autorizados a ordenar que el valor de una entrega de bienes realizada por un sujeto pasivo se presuma ser su valor normal en una venta al por menor [a saber, un valor superior al que se derivaría del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA] en los supuestos en que dichos bienes deban ser vendidos por personas que no son sujetos pasivos del impuesto, si:

«a) la totalidad o parte de una operación realizada por un sujeto pasivo consiste en la entrega a un cierto número de personas de bienes para ser vendidos al por menor, ya sea por ellas o por otras personas, y

b) estas personas no serán sujetos pasivos del impuesto,

los HMRC podrán ordenar, mediante notificación por escrito al sujeto pasivo, que el valor de las entregas por él realizadas tras la realización de la notificación o después de la fecha posterior que se indique en la notificación se determine con arreglo a su valor normal en una venta al por menor.» (en lo sucesivo, «Orden»).

2. Orden

18. El 27 de junio de 1985, los HRMC dictaron una Orden dirigida a Avon, que sigue hoy en vigor. Dicha Orden establece:

«En virtud del [artículo 2 del anexo 6 de la VATA 1994], los HRMC ORDENAN por la presente que, a partir del 1 de julio de 1985, el valor por el cual se gravará con el Impuesto sobre el Valor Añadido toda entrega de bienes imponible:

- a) realizada por ustedes a favor de personas que no sean sujetos pasivos del impuesto [...]
- c) vendidos al por menor, ya sea por las personas citadas en la letra a) *supra* o por cualesquiera otras,

se presumirá ser su valor normal en una venta al por menor.»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

19. Avon utiliza un modelo de venta directa en el Reino Unido. Con arreglo a dicho modelo, Avon vende sus productos a sus representantes, las chicas Avon, las cuales, a su vez, los venden al por menor a sus clientes aplicando un margen de beneficios. Por ejemplo, si Avon vende un producto a las chicas AVON por 75 libras esterlinas (GBP), éstas podrán revenderlo por 100 libras esterlinas (GBP).

20. En el Reino Unido, el umbral a partir del cual es *obligatorio* registrarse a efectos del IVA en el Reino Unido es elevado: 100 000 libras esterlinas (GBP). Algunas chicas AVON han optado por registrarse a efectos del IVA. No obstante, muchas se encuentran por debajo del umbral que establece el registro obligatorio y han decidido no registrarse.

21. A resultas de ello, los márgenes de beneficios obtenidos por estas chicas Avon que no son sujetos pasivos no quedan normalmente sujetos al IVA. Así, en el ejemplo citado antes, el IVA se aplica al precio «al por mayor» de 75 libras esterlinas (GBP), pero no «al margen de beneficios minorista» de 25 libras esterlinas (GBP) obtenido por las chicas Avon que no son sujetos pasivos. Este problema del IVA «perdido» en la última fase de la cadena de suministro puede darse también en otros modelos de venta directa (por ejemplo, algunos casos de ventas a domicilio).

22. Con el fin de abordar el problema del IVA perdido que resulta de la utilización del modelo de venta directa, el Reino Unido obtuvo una excepción a la norma según la cual el IVA se aplica al precio de venta real [artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA].

23. En esencia, la excepción autoriza a los HMRC, en los casos en los que se utiliza el modelo de venta directa, a aplicar el IVA no al *precio al por mayor* (que, en este caso, es el precio pagado a Avon), sino al *precio al por menor* (o a su estimación más aproximada) pagado por el usuario final al distribuidor, es decir, a las chicas Avon.

24. El Derecho nacional se adaptó a la excepción mediante las «Órdenes». Las autoridades del Reino Unido dictaron Órdenes dirigidas a aproximadamente 40 empresas, entre ellas Avon.

25. La excepción no se aplica a todas las ventas efectuadas por Avon indiscriminadamente.
26. Un número reducido de chicas Avon están registradas a efectos del IVA. El IVA se aplica de manera habitual a sus ventas. De este modo, Avon debe liquidar el IVA repercutido sobre el precio que aplica a las chicas AVON registradas a efectos del IVA. Estas chicas Avon deben liquidar el IVA repercutido sobre el precio de venta que aplican al consumidor final. Sin embargo, pueden deducirse el IVA soportado relativo a las compras correspondientes efectuadas a Avon.
27. Los HMRC y Avon estuvieron asimismo de acuerdo en dos ajustes en la aplicación de la excepción. En primer lugar, algunas chicas Avon conservan (algunos de) los productos que compran a Avon para su uso personal. Así, ellas mismas se convierten en las usuarias finales de estos productos. En segundo lugar, las chicas Avon ofrecen ocasionalmente pequeños descuentos. En ambos casos, la aplicación de la excepción daría lugar a una percepción excesiva del IVA. En consecuencia, Avon y los HMRC toman ocasionalmente en consideración el porcentaje de ventas que se efectúa en el marco de estas dos categorías. De la resolución de remisión se derivan cifras muy precisas para reflejar ambos puntos.
28. Los ejemplos antes citados son ejemplos de situaciones en las que no se discute, en principio, la no aplicación o la aplicación modificada de la excepción a las ventas efectuadas por Avon. El presente asunto versa sobre un aspecto de la aplicación de la excepción que se rebate, a saber: las ventas de productos de demostración.
29. Avon vende algunos productos a las chicas Avon a efectos de demostración. Estos productos se venden habitualmente con un descuento mucho mayor de lo habitual. Algunos de los productos de demostración se utilizan conforme a su finalidad prevista, por ejemplo, como ayudas a las ventas. Algunos los conservan las chicas Avon para su uso personal. Avon y los HMRC están de acuerdo en que aproximadamente el 50 % de los productos que se venden como productos de demostración terminan, en cambio, siendo utilizados por las propias chicas Avon. Esta es, al parecer, la razón por la que Avon no entrega gratuitamente sus productos de demostración. En estos casos, las chicas Avon son las clientes finales y el IVA se aplica al precio pagado a Avon con arreglo a la norma estándar prevista en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA. No surge controversia alguna en relación con estos productos de demostración.
30. La controversia nace en relación con aproximadamente el 50 % de los productos de demostración que se utilizan realmente conforme a su finalidad prevista: no son objeto de reventa, sino que se emplean como herramienta comercial destinada a incrementar otras ventas. En circunstancias normales, los minoristas registrados a efectos del IVA habrían obtenido una deducción del impuesto soportado sobre el IVA abonado por la compra de estos productos. Sin embargo, este coste no se tiene en cuenta en la aplicación de la excepción. A resultas de ello, la incidencia del IVA en lo que respecta a las ventas realizadas a través de las chicas Avon que no son sujetos pasivos es mucho mayor del que se aplica en los pocos casos en los que las chicas Avon son sujetos pasivos. También es mayor que el nivel del impuesto cuando las ventas a los clientes finales las efectúan vendedores que son sujetos pasivos.
31. De conformidad con la resolución de remisión, ignorar tales costes ha ocasionado un aumento del IVA en aproximadamente 16 millones de libras esterlinas (GBP) en el período comprendido entre 1997 y 2013.
32. En el asunto de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, Avon rebate el modo en que los HMRC aplican la excepción. Aduce que la excepción debería aplicarse de tal manera que garantice que Avon no tribute excesivamente y que el importe recaudado con arreglo a la

excepción se ajuste al IVA «evadido». Avon sostiene que si la excepción no puede interpretarse de este modo, no es válida. Por último, Avon también alega, en esencia, que, cuando el Reino Unido solicitó la excepción, estaba obligado a plantear la cuestión de la imposibilidad de deducir el impuesto soportado y el efecto sobre el nivel del impuesto «evadido». El incumplimiento de esta obligación por el Reino Unido constituye asimismo una causa de nulidad de la excepción.

33. Visto lo que antecede, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primera Instancia, Sala de lo Tributario, Reino Unido) plantea las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia:

«1) Si un vendedor directo vende bienes (en lo sucesivo, “ayudas a las ventas”) a un distribuidor no registrado como sujeto pasivo del impuesto o, si este distribuidor compra bienes y servicios a un tercero (en lo sucesivo, “bienes y servicios de terceros”) que, en ambos casos son utilizados por los distribuidores no registrados como sujetos pasivos como apoyo en su actividad económica de venta de otros bienes que también son adquiridos al vendedor directo y que son objeto de acuerdos administrativos adoptados en virtud de una excepción prorrogada en último lugar mediante la Decisión 89/534/CEE del Consejo, de 24 de mayo de 1989 (en lo sucesivo, “excepción”), ¿vulneran las autorizaciones pertinentes, la legislación de desarrollo y/o los acuerdos administrativos disposiciones y/o principios pertinentes de Derecho de la Unión en la medida en que obligan al vendedor directo a declarar el IVA repercutido en el precio de venta de los distribuidores no registrados como sujetos pasivos de los demás bienes, sin reducción del IVA soportado por el distribuidor no registrado como sujeto pasivo por tales ayudas a las ventas y/o bienes o servicios de terceros?

2) ¿Estaba sujeto el Reino Unido a la obligación de informar a la Comisión en el momento de solicitar una autorización del Consejo para la excepción, de que los distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto soportaron el IVA por las compras de ayuda a las ventas y/o bienes y servicios de terceros utilizados para las necesidades de sus actividades económicas y de que, por consiguiente, debe introducirse en la excepción un ajuste que refleje tal impuesto soportado no recuperable?

3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera y/o segunda:

a) ¿Pueden y deben interpretarse cualquiera de las autorizaciones pertinentes, legislación de desarrollo o acuerdos administrativos en el sentido de que establecen un derecho respecto i) al IVA no recuperable por las ayudas a las ventas o por bienes y servicios de terceros soportado por distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y utilizados por dichos distribuidores no registrados como sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, o ii) al importe del IVA pagado en exceso sobre el impuesto evadido percibido por los HMRC, o iii) a la potencial competencia desleal que se establezca entre vendedores directos, sus distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y las operaciones de venta no directas?

b)

i) ¿Era legal la autorización de la excepción británica al artículo 11, parte A, número 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA?

ii) ¿Resulta necesaria una excepción al artículo 17 de la Sexta Directiva IVA junto a la excepción al artículo 11, parte A, número 1, letra a)? En caso de respuesta afirmativa, ¿actuó ilegalmente el Reino Unido al no solicitar a la Comisión o al Consejo autorización para establecer una excepción al artículo 17?

iii) ¿Actúa ilegalmente el Reino Unido al no gestionar el IVA de forma tal que se permita a los

vendedores directos reclamar un crédito por el IVA aplicado a las ayudas a las ventas o a los bienes y servicios de terceros, soportado por distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto para las necesidades de sus actividades económicas?

iv) ¿Son, por consiguiente, inválidos y/o ilegales todas o parte de las autorizaciones pertinentes, legislación de desarrollo o acuerdos administrativos?

c) ¿Constituye una solución adecuada recabar, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea o del juzgado o tribunal nacional:

i) una orden por la que se obligue al Estado miembro a dar efecto a la excepción en el Derecho interno introduciendo un ajuste adecuado por a) el IVA no recuperable por las ayudas a las ventas o por bienes y servicios de terceros soportado por distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y utilizados por dichos distribuidores no registrados como sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, o b) el importe del IVA pagado en exceso sobre el impuesto evadido percibido por los Her Majesty's Revenue & Customs, o c) la potencial competencia desleal que se establezca entre vendedores directos, sus distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y las operaciones de venta no directa, o

ii) una declaración según la cual la autorización de la excepción, y por extensión la excepción en sí, son inválidas, o

iii) una declaración de que la normativa nacional es inválida, o

iv) una declaración de que la notificación de la Orden es inválida, o

v) una declaración según la cual el Reino Unido está obligado a solicitar la autorización para una ulterior excepción al objeto de introducir un ajuste adecuado respecto a) al IVA no recuperable por las ayudas a las ventas o por bienes y servicios de terceros soportado por distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y utilizados por dichos distribuidores no registrados como sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, o b) al importe del IVA pagado en exceso sobre el impuesto evadido percibido por los HMRC, o c) a la potencial competencia desleal que se establezca entre vendedores directos, sus distribuidores no registrados como sujetos pasivos del impuesto y las operaciones de venta no directas.

4) De conformidad con el artículo 27 de Sexta Directiva IVA (actual artículo 395 de la Directiva Principal del IVA, ¿debe calcularse la “evasión o elusión fiscal” como la pérdida neta de ingresos fiscales (teniendo en cuenta el impuesto repercutido pagado y el impuesto soportado recuperable en el sistema que da lugar a la evasión o elusión fiscal) para el Estado miembro o bien la pérdida bruta de ingresos fiscales (teniendo únicamente en cuenta el impuesto repercutido en la operación que da lugar a la evasión o elusión fiscal) para el Estado miembro?»

34. Han presentado observaciones escritas Avon, el Gobierno del Reino Unido, la Comisión y el Consejo de la Unión Europea. Las partes interesadas que participaron en la fase escrita formularon observaciones orales en la vista celebrada el 31 de mayo de 2017.

IV. Apreciación

35. Las presentes conclusiones se estructurarán del siguiente modo: en primer lugar, examinaré las cuestiones prejudiciales primera y cuarta tal como las ha planteado el órgano jurisdiccional remitente. Puesto que propongo al Tribunal de Justicia que dé una respuesta negativa a la primera cuestión (1), no procede, en efecto, abordar la cuarta cuestión planteada por

el órgano jurisdiccional nacional (2). Además, también propongo que se dé una respuesta negativa a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional (3). Por tanto, tampoco es necesario en este caso examinar la tercera cuestión (4).

1. Primera cuestión prejudicial

36. ¿Son contrarias a la Sexta Directiva IVA y/o a los principios generales que regulan su aplicación la excepción o sus medidas nacionales de aplicación, en la medida en que gravan con el IVA el valor normal de mercado de los productos vendidos a través de distribuidores no registrados a efectos del IVA, sin tomar en consideración el IVA soportado hipotético por la compra de artículos de muestra u otros productos y servicios adquiridos a terceros por estos distribuidores? Esta es, en esencia, la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

a) Normas generales que rigen las excepciones concedidas con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva IVA

37. El artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA prevé la autorización de medidas de «inaplicación de la presente Directiva, en orden a [...] evitar determinados fraudes o evasiones fiscales».

38. El presente asunto versa sobre una excepción a lo dispuesto en el artículo 11, parte A), apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA, que define la «base imponible». No se prevé ninguna excepción en relación con el resto de disposiciones de la Sexta Directiva IVA ni con los principios generales contenidos en la misma. Así, estos siguen siendo plenamente aplicables. (9)

39. Una excepción a las normas generales aplicables se aparta, por definición, de las mismas. Así, es lógico que el resultado final pueda ser diferente del que se habría producido si se hubiera dado plena aplicación a dichas normas generales. (10)

40. No obstante, como ocurre con cualquier excepción, las excepciones concedidas con arreglo al artículo 27, apartado 1, deben ser objeto de una interpretación estricta. Se conceden en relación con disposiciones específicas de la Directiva (11) y sólo para simplificar la recaudación del IVA o prevenir el fraude y la evasión fiscal. Además, «sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA contemplada en el artículo 11 dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo». (12) Asimismo, deberán ser necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que persiguen y afectar lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva IVA. (13)

41. El artículo 27, apartado 1, también prevé que las excepciones «no podrán influir, salvo de *manera desdeñable*, en la *cuantía global* de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final» (el subrayado es mío). El artículo 27, apartado 1, dispone expresamente que estas limitaciones a la «cuantía global» y la «manera desdeñable» se aplican a las medidas de simplificación. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha señalado que estas limitaciones están «de acuerdo con el principio básico de la Sexta Directiva» y se aplican igualmente a las excepciones dirigidas a prevenir el fraude y la evasión fiscal. (14)

b) El problema básico de no tener en cuenta el impuesto soportado «hipotético»

42. En el presente asunto, el Reino Unido obtuvo la excepción al artículo 11, parte A), apartado 1, letra a), a efectos de prevenir el fraude y la evasión fiscal. Al actuar así, trataba de reaccionar a una especificidad del modelo empresarial de venta directa utilizado por Avon y otros, a saber, la no aplicación del IVA en la última fase de la cadena de suministro, lo que tiene como

consecuencia una relativa reducción del impuesto repercutido.

43. Tanto en sus escritos procesales como en sus informes orales, Avon insistió en que la excepción también se solicitó a fin de evitar el falseamiento de la competencia. Sin embargo, en la medida en que el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA sólo prevé la concesión de excepciones a fin de conseguir los objetivos de prevenir el fraude y la evasión fiscal (sin invocar la simplificación), dicha excepción debe examinarse fundamentalmente a la luz de este objetivo.

44. No se discute que el modelo de venta directa utilizado por Avon y otros puede dar lugar a una evasión fiscal en la última fase de la cadena de suministro. Así, puede justificarse, en principio, una excepción con arreglo al artículo 27, apartado 1.

45. No obstante, Avon considera que la excepción no se aplica correctamente. Los HMRC sólo toman en consideración el *impuesto repercutido* que las chicas Avon pagarían normalmente sobre su margen de beneficios *si* estuvieran registradas a efectos del IVA. Los HMRC no toman en consideración el *impuesto soportado* que las chicas Avon podrían normalmente deducirse *si* estuvieran registradas a efectos del IVA (concretamente, el impuesto soportado por las ayudas a las ventas). Avon alega que esta omisión produce una corrección excesiva del problema original (es decir, la no aplicación del IVA en la última fase de la cadena de suministro). Esta corrección excesiva implica una violación del principio de proporcionalidad. Asimismo, viola el principio de neutralidad fiscal, puesto que la facturación excesiva supone una desventaja competitiva respecto a los comerciantes al por menor. Por último, excede los límites previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

46. Por las razones que expondré a continuación, no estoy de acuerdo con la afirmación de Avon de que la negativa de los HMRC a tomar en consideración el impuesto soportado hipotético es necesariamente problemática.

47. En primer lugar, la excepción sencillamente no prevé ni permite tomar en consideración del impuesto soportado hipotético. Por tanto, en este sentido, la excepción *no puede* aplicarse con algunas modificaciones, a fin de tomar en consideración dicho impuesto soportado hipotético [sección c)].

48. En segundo lugar, la excepción no ha de aplicarse de un modo que emule la situación fiscal que se habría producido si todas las chicas Avon fueran sujetos pasivos [sección d)].

49. En tercer lugar, el hecho de que la excepción no prevea ni permita la toma en consideración del impuesto soportado hipotético no viola, por sí mismo, los principios de neutralidad fiscal o proporcionalidad, ni excede los límites previstos en el artículo 27 de la Sexta Directiva IVA. Cabe imaginar que la *aplicación* de la excepción pueda plantear problemas a la luz de estos principios y disposiciones si la falta de consideración del IVA soportado hipotético llegase a afectar de manera *no desdeñable* a la cuantía del IVA recaudado en la fase del consumo final. No obstante, desde mi punto de vista y sin perjuicio de la apreciación definitiva del órgano jurisdiccional remitente, me parece una posibilidad más bien teórica en el contexto del presente asunto [sección e)].

c) Alcance de la excepción

50. Con arreglo al tenor del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA y la norma general que establece que las excepciones deben ser objeto de una interpretación estricta, (15) las excepciones se conceden en relación con disposiciones *específicas* de dicha Directiva.

51. En el presente asunto, la excepción fue expresamente concedida en relación con el

artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), permitiendo así apartarse de lo dispuesto en las normas aplicables para calcular la «base imponible», es decir, el importe al que se aplica el IVA repercutido. De este modo, el texto del artículo 1 de la excepción establece como «base imponible de las entregas a [los distribuidores que no son sujetos pasivos] el valor normal de los bienes, fijado en esta última fase».

52. Como se ha expuesto en el anterior punto 27, los HMRC pretenden garantizar, a través de dos ajustes, que la base imponible calculada con arreglo a la excepción refleje mejor el precio de compra efectivamente pagado por el consumidor final. Esto se ajusta a la conclusión del Tribunal de Justicia en la sentencia *Direct Cosmetics y Loughtons Photographs* en relación con la antecesora de la excepción, (16) de que «el valor normal en el sentido del régimen de excepción en cuestión debe entenderse como el valor más cercano posible del [...] precio real pagado por el consumidor final». (17)

53. En cambio, no se solicitó ninguna excepción en relación con las normas aplicables a la deducción del IVA soportado, en particular con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA. (18) En la excepción no se menciona la toma en consideración de los costes soportados por los distribuidores que no son sujetos pasivos al calcular el valor normal de los productos vendidos. En la medida en que las chicas Avon no son sujetos pasivos, no existe derecho a deducción. Con arreglo a las normas aplicables, el impuesto soportado en relación con los costes en que éstas han incurrido, como las ayudas a las ventas, es irrecuperable. Además, con respecto al punto anterior, es evidente que la existencia y alcance de cualquier impuesto soportado hipotético en que hayan incurrido los distribuidores no puede afectar al precio real pagado por el consumidor final.

54. A resultas de ello, habida cuenta del alcance explícito de la excepción, considero que ésta no prevé ni permite ningún ajuste del impuesto soportado hipotético. Tal conclusión se desprende de la propia naturaleza de una excepción estricta. Más allá de este argumento textual y sistémico, ampliar el alcance de las excepciones en el sentido apuntado podría plantear problemas relacionados con la seguridad jurídica si una excepción que se ha solicitado y concedido únicamente en relación bien con un impuesto soportado o repercutido deja abierta la posibilidad de que los Estados miembros tomen en consideración el otro.

55. Visto lo que antecede, considero que la aplicación de la excepción *no puede* modificarse a fin de tomar en consideración el impuesto soportado hipotético en que hayan incurrido los distribuidores que no sean sujetos pasivos.

d) Adaptación de modelos empresariales alternativos y falta de soluciones perfectas

56. La postura de Avon es, en esencia, que los ajustes efectuados a la «base imponible» con arreglo a la excepción pueden seguir perfeccionándose. Esta labor de perfeccionamiento consistiría en tomar en consideración el impuesto soportado hipotético en que hayan incurrido las chicas Avon que no están registradas a efectos del impuesto y que no son sujetos pasivos (concretamente en relación con las ayudas a las ventas). Según Avon, esto «supondría la mayor proximidad posible a una cadena de suministro plenamente sujeta al impuesto». En su opinión, en la medida en que tales ajustes son posibles, estos deberán efectuarse para respetar los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal, así como los límites previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

57. En efecto, es cierto que tomar en consideración el coste de las ayudas a las ventas aproximaría el resultado al impuesto hipotético «neto» evadido si imaginásemos que las chicas Avon están, en realidad, registradas a efectos del impuesto. No obstante, por las razones expuestas en la anterior sección c), soy de la opinión de que el texto de la excepción simplemente

no permite tales modificaciones.

58. Además, tampoco es la *finalidad* de la excepción tratar de reconstruir una realidad virtual paralela que sea lo más parecida posible a la que se habría producido si las chicas Avon que no son sujetos pasivos sí lo fueran en realidad, ni calcular posteriormente cuál habría sido el efecto del IVA. La finalidad de la excepción es prevenir la evasión fiscal, reconociendo plenamente que las normas en materia de IVA están siendo aplicadas de una forma no habitual a una situación concreta.

59. Avon señala que, al tratar de resolver un problema (la no imposición en la última fase de la cadena de suministro y la violación del principio de neutralidad fiscal en perjuicio de los competidores de Avon), la excepción (19) crea otro (la violación del principio de neutralidad fiscal en perjuicio de Avon, que sufre una «corrección excesiva» de su factura del IVA).

60. Es cierto que la excepción trae sus propios problemas. No obstante, pretende abordar los problemas planteados por el modelo de venta directa, en particular, el hecho de que, aunque el IVA es un impuesto sobre el consumo, las ventas a los consumidores finales realizadas por personas que no son sujetos pasivos eluden el IVA neto. Además, la excepción tiene el mérito de permitir que el modelo de venta directa tenga cabida en el marco del sistema del IVA y pueda seguir siendo utilizado. Como ha demostrado ampliamente Avon, el resultado no es «perfecto» en el sentido de que refleja fielmente la situación que se habría dado *de no ser* por la falta de registro a efectos del impuesto de las chicas Avon. Sin embargo, estas diferencias son inherentes a la coexistencia de dos modelos empresariales alternativos y muy diferentes. Aunque es posible dar cabida a modelos diferentes en el marco del sistema del IVA, esto no puede extenderse a crear, en la práctica, regímenes paralelos exhaustivos.

61. Esto me lleva al siguiente punto, que considero de importancia crucial a efectos del presente asunto: la elección del modelo empresarial. Las chicas Avon pueden elegir registrarse a efectos del impuesto o no. Aunque el umbral a partir del cual es *obligatorio* registrarse a efectos del IVA en el Reino Unido es elevado, las chicas Avon pueden registrarse por debajo de dicho umbral. Avon también puede optar por recurrir a distribuidores que sean sujetos pasivos o que no lo sean. Tanto Avon como las chicas Avon tienen sus propias razones para elegir una vía u otra, por ejemplo, adoptar el modelo empresarial más competitivo o evitar la engorrosa carga administrativa que supone estar registrado a efectos del IVA.

62. Sin embargo, el hecho de ser un sujeto no pasivo también tiene otras consecuencias, incluida la imposibilidad de deducir el IVA soportado. Como ha afirmado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, por lo que se refiere al IVA, los operadores económicos tienen derecho a organizar sus actividades de manera que se limiten sus riesgos fiscales. (20) No obstante, esta libertad de elección no comprende el hecho de optar por un modelo empresarial particular y, posteriormente, tener acceso a la carta a las normas en materia de IVA normalmente aplicables a otros modelos.

63. Avon recordó en la vista que, si las normas se aplicaran de manera estándar a sus ventas, no habría ningún ajuste del impuesto repercutido en absoluto. De hecho, la excepción aumenta la carga fiscal que debe soportar Avon. En otras palabras, Avon no desea obtener una aplicación a la carta de las normas en materia de IVA. Como Avon afirmó en la vista, no pretende tenerlo todo. Más bien son los HMRC los que desean conseguir la aplicación selectiva de las normas en materia de IVA a través de una excepción específica. Los HMRC son los que quieren tenerlo todo.

64. La controversia sobre quién está realmente tratando de tenerlo todo en el presente asunto sugiere un desacuerdo mayor: ¿cuál fue la acción que provocó que el sistema común del IVA empezara a necesitar ajustes? Avon sugiere que los problemas pueden atribuirse a la excepción

o a su aplicación incorrecta. Si el Reino Unido no lo hubiera solicitado, las disposiciones normales en materia de IVA seguirían siendo aplicables. No surgiría ningún problema. En cambio, la postura del Reino Unido es que la excepción únicamente se solicitó en respuesta al modelo de venta directa, es decir, para solucionar un problema que ya existía, inherente al funcionamiento de dicho modelo. De este modo, la lógica subyacente era que dicho modelo podía mantenerse, si bien sujeto a los ajustes permitidos por la excepción.

65. Este debate nos lleva directamente a la cuestión antes planteada, a saber, que es inevitable que se produzcan ciertas diferencias de trato a efectos del IVA dada la coexistencia de dos modelos empresariales alternativos y muy diferentes. No hay solución perfecta. El hecho de que la excepción no pretenda lograrla y se aplique con resultados «imperfectos» no resulta, por sí mismo, problemático. (21)

66. Teniendo en cuenta estas observaciones generales, procederé a examinar ahora las cuestiones específicas planteadas por Avon: proporcionalidad, artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA y neutralidad fiscal.

e) Falta de violación del principio de proporcionalidad, del artículo 27 de la Sexta Directiva IVA o del principio de neutralidad fiscal

1) Proporcionalidad y artículo 27, apartado 1

67. Conforme al principio de proporcionalidad, las medidas han de ser necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y deben afectar lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva del IVA. (22)

68. Ya se ha señalado (23) que la excepción persigue el objetivo legítimo de prevenir la evasión fiscal. (24) También permite limitar las distorsiones de la competencia que puedan existir en perjuicio de las empresas que adopten un modelo de distribución diferente. (25)

69. Además, los ajustes que se practican a la base imposible tienen por objeto tomar en consideración aquellas situaciones en las que el precio pagado por el consumidor final es inferior al «precio de catálogo» íntegro. (26) En este sentido, *el impuesto repercutido* que se exige es proporcionado. No es ni más ni menos que lo que requiere normalmente la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo.

70. También he explicado antes por qué, en mi opinión, no cabe esperar que la excepción se aplique de tal manera que emule con la mayor precisión posible la situación fiscal que existiría si la cadena de suministro estuviera plenamente sujeta al impuesto. Así, el simple hecho de que el impuesto soportado hipotético sea «ignorado», dando lugar a una situación fiscal diferente de la que existiría si la cadena de suministro estuviera plenamente sujeta al impuesto no entra en conflicto, por sí mismo, con el principio de proporcionalidad. (27)

71. ¿Podría sin embargo ocurrir que la cuantía del impuesto soportado hipotético ignorado fuera tan significativa que la aplicación de la excepción diese lugar a una violación del principio de proporcionalidad?

72. En mi opinión, esto es teóricamente posible, y, de constatarse tal violación, la solución sería que la excepción no podría aplicarse a Avon. No obstante y sin perjuicio de la apreciación definitiva del órgano jurisdiccional remitente, parece altamente improbable en el presente asunto. A este respecto, es preciso señalar los siguientes puntos en relación con i) el riesgo y la prueba, ii) la complejidad y la carga administrativa y iii) la importancia relativa.

73. En primer lugar, por lo que se refiere al riesgo y la prueba, es importante recordar que la finalidad de la excepción es evitar la evasión y el fraude fiscales. Las chicas Avon no son sujetos pasivos y, sencillamente, no se ven afectadas por las obligaciones de documentación y justificación que incumben a los sujetos pasivos, lo que les permitiría demostrar que, *si* hubieran estado registradas a efectos del impuesto, *habrían tenido* derecho a deducción (y el alcance de tal derecho). Cualquier consideración potencial relativa al impuesto soportado hipotético exigiría que Avon facilitase pruebas documentales admisibles (28) que demostraran haber incurrido en tales costes.

74. En segundo lugar, en la sentencia Sudholz, el Tribunal de Justicia declaró que complicar en exceso el procedimiento de solicitud de una excepción puede tener el efecto de neutralizar sus beneficios. (29) Tratar de contabilizar el impuesto soportado hipotético aumenta innegablemente el grado de complejidad de la solicitud de excepción, especialmente dada la falta de registros exhaustivos en relación con los costes pertinentes. Ciertamente, el asunto Sudholz tenía por objeto una excepción destinada a la simplificación. No obstante, considero que la inquietud acerca de la mayor complejidad en el asunto Sudholz es igualmente válida por lo que se refiere a la excepción contemplada en el presente asunto. Uno de los atractivos del modelo de venta directa es, concretamente, la reducción de la complejidad de la carga administrativa. Imponer tal complejidad «por la puerta de atrás» en la práctica, al delegar (parcialmente) en la administración pública una carga administrativa que las chicas Avon han *elegido* no asumir (30) resulta, a mi juicio, tan problemático como en el asunto Sudholz.

75. En tercer lugar, a la luz de los dos puntos anteriores, es necesaria una prueba *clara e inequívoca* de los costes que dan lugar al impuesto soportado hipotético que supera el *umbral de importancia relativa* antes de que pueda considerarse que una negativa absoluta a tener en cuenta tales costes es desproporcionada.

76. ¿En qué consiste el umbral de importancia relativa?

77. El punto de partida para responder esta cuestión es el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, que captura el principio de proporcionalidad en el contexto de esta disposición específica, (31) previendo que las excepciones «no podrán influir, salvo de manera desdeñable, en la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final».

78. En mi opinión, cualquier umbral de importancia relativa ha de ser *objetivo*. A fin de respetar la igualdad de trato fiscal y reflejar la redacción anterior del artículo 27, apartado 1, no puede variar dependiendo de las circunstancias específicas de un contribuyente determinado, si bien ha de apreciarse tomando como referencia los ingresos por IVA del Estado miembro.

79. No obstante, no queda claro cuál es el punto de comparación para determinar qué es o no es «desdeñable». Así, es posible atribuir una gama de significados *de muy diferente orden de magnitud* a la expresión «cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final».

80. Existen al menos tres opciones posibles, dependiendo de si la comparación de lo que no es desdeñable se lleva a cabo atendiendo:

– *al total de los recursos propios de la Unión procedentes del IVA*. Esta interpretación queda respaldada por los considerandos de la Directiva 2004/7/CE, (32) que añadieron la palabra «global» al artículo 27, apartado 1, y que establecieron expresamente que la evaluación debe hacerse «de forma global mediante referencia a las previsiones macroeconómicas sobre la

probable repercusión de las medidas en los *recursos propios de la Comunidad* obtenidos del IVA»; (33)

– *el total de los recursos del Estado miembro procedentes del IVA*. Esta interpretación se acerca más al sentido natural de «ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final», ya que se indica claramente que el objetivo son los ingresos fiscales *del Estado miembro*, y no los ingresos fiscales *de la Comunidad*;

– *ingresos por IVA procedentes de una cadena de suministro específica o de productos o transacciones individuales*. Puede decirse que esta interpretación encuentra cierto apoyo, por ejemplo, en la sentencia Vandoorne (34) del Tribunal de Justicia. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia consideró efectivamente que la devolución del IVA no era desdeñable porque representaba el 100 % del IVA satisfecho *por las entregas a un único cliente*. (35)

81. Desde mi punto de vista, tanto la redacción como la lógica del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA y de la Directiva 2004/7 tienden a señalar más hacia uno de los puntos macroeconómicos de comparación, a saber, el nivel de la Unión o el nivel del Estado miembro individual. En mi opinión, el enfoque adoptado en la sentencia Vandoorne va demasiado lejos en la dirección opuesta. Se aproxima a exigir un enfoque detallado del tipo rechazado en los anteriores puntos 60 a 62. En efecto, podría comprometer seriamente la aplicación de cualquier excepción. Es asimismo importante subrayar que las circunstancias del asunto Vandoorne eran bastante específicas, en particular el hecho de que el IVA era pagado por adelantado por el proveedor.

82. No obstante, considero que, en efecto, no hay ninguna necesidad de que el Tribunal de Justicia aborde esta cuestión exhaustivamente en el presente asunto, puesto que (sin perjuicio de las comprobaciones fácticas del órgano jurisdiccional remitente) no parecen haberse alcanzado ninguno de los umbrales expuestos anteriormente. De este modo, en una escala macroeconómica, estas cifras son ínfimas. En un nivel más microeconómico, que contemple las operaciones individualmente, con arreglo a las cifras facilitadas, los importes en cuestión siguen pareciendo nimios.

83. Habida cuenta de cuanto antecede, considero que no cabe alegar que la negativa a tomar en consideración el impuesto soportado hipotético vinculado a las ayudas a las ventas tendría un efecto considerable en la «cuantía [global] de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final». A resultados de ello, y sin perjuicio de la apreciación definitiva del órgano jurisdiccional remitente, considero que no existe violación del principio de proporcionalidad ni de los límites previstos en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

2) Neutralidad fiscal

84. Por lo que se refiere a la neutralidad fiscal, este principio se opone a que bienes y servicios similares sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. (36)

85. Supongamos a estos efectos que los productos vendidos a través de sistemas de venta directa como Avon y comercios más tradicionales pueden, en efecto, considerarse «similares» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, lo que, en mi opinión, no es tan evidente.

86. Sin embargo, incluso si así fuera, podría plantearse un problema de neutralidad fiscal con y sin la excepción, en el primer caso en perjuicio de Avon y en el último en perjuicio de sus competidores. (37) En palabras de Avon, al resolver un problema se estaría creando otro.

87. En este sentido, me gustaría aludir a los comentarios formulados en el anterior punto 60

que indican que, en casos como el que aquí nos ocupa, donde participan modelos empresariales muy diferentes, una igualdad de trato perfecta es, sencillamente, imposible de conseguir.

88. No obstante, podría aducirse que, en el presente asunto, es posible conseguir un trato «más igualitario». No obstante, esto es, en mi opinión, una simple repetición del argumento de proporcionalidad, que ya ha sido antes rechazado.

89. Habida cuenta de lo anterior, la excepción y su aplicación por las autoridades del Reino Unido no entran en conflicto con el principio de proporcionalidad y neutralidad fiscal ni con el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, en la medida en que el «impuesto soportado hipotético» en general, y en particular en relación con las ayudas a las ventas, no se toma en consideración.

f) Conclusión sobre la primera cuestión prejudicial

90. Habida cuenta de lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente del siguiente modo:

Ni la excepción ni, sin perjuicio de la apreciación definitiva del órgano jurisdiccional remitente, las medidas nacionales de ejecución de la misma ¿en la medida en que esta decisión y estas medidas nacionales den lugar a la sujeción al IVA del valor normal de los productos vendidos a través de distribuidores no registrados a efectos del IVA sin tomar en consideración el IVA soportado irre recuperable por la compra de artículos de muestra u otros productos y servicios adquiridos a terceros por estos distribuidores? violan los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal, el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA o el artículo 395 de la Directiva 2006/112.

2. Cuarta cuestión prejudicial

91. En esencia, la cuarta cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere a si, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva IVA, el impuesto «evadido o eludido» se refiere a i) la cuota neta del impuesto, tomando en consideración el impuesto repercutido y soportado en la operación que da lugar a la evasión o elusión fiscal, o ii) la cuota íntegra del impuesto, tomando únicamente en consideración el impuesto repercutido.

92. Al haber recibido una respuesta negativa la primera cuestión, no procede examinar la cuarta cuestión.

3. Segunda cuestión prejudicial

93. El artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA prevé que el Estado miembro que desee obtener una excepción «proporcionará a [la Comisión] todos los datos que sean oportunos para su ponderación». Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, en esencia, si la dicha disposición obligaba al Reino Unido a plantear una cuestión relativa al IVA soportado irre recuperable en este asunto, de modo que se pudiera tener en cuenta en la excepción.

a) Admisibilidad

94. El Gobierno del Reino Unido sostiene que la segunda cuestión es inadmisibile. En este sentido, considera que no queda claro el motivo por el que se ha planteado la cuestión, que el Tribunal de Justicia no cuenta con el contexto jurídico y fáctico necesario para poder responderla y que, además, la cuestión es hipotética.

95. No estoy de acuerdo.

96. En este sentido, cabe recordar en primer lugar que las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia por los órganos jurisdiccionales nacionales gozan, por lo general, de una presunción de pertinencia. (38) En el presente asunto y contrariamente a lo que alega el Gobierno del Reino Unido, me parece bastante claro por qué el órgano jurisdiccional remitente plantea la segunda cuestión y por qué la respuesta puede influir en el resultado del asunto.

97. Si el artículo 27 de la Sexta Directiva IVA impusiera la obligación legal de los Estados miembros de proporcionar información específica a la Comisión en el contexto de una solicitud de excepción, entiendo por qué la inobservancia de la misma podría incidir en la validez de la excepción concedida en última instancia.

98. En cuanto a la falta de elementos suficientes que permitan al Tribunal de Justicia aportar una respuesta útil, el Gobierno del Reino Unido se refiere, en particular, a un escrito enviado por Avon a los HMRC planteando la cuestión del «impuesto soportado perdido» y afirma que el Tribunal de Justicia no está en posición de apreciar la importancia que debería haberse atribuido a dicho escrito. Sin embargo, desde mi punto de vista, la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente está más bien a nivel de principios, preguntando si existía una obligación de plantear ciertas cuestiones ante la Comisión, que sobre qué datos concretos debían comunicarse en el presente asunto.

99. Por último, el Gobierno del Reino Unido afirma que la segunda cuestión es hipotética puesto que la información relativa a los costes soportados por los vendedores directos sólo sería pertinente en relación con una excepción a las normas aplicables a la deducción del impuesto soportado con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva IVA. Sin embargo, en el presente asunto no se ha solicitado esta excepción.

100. En este sentido, basta con afirmar que, al recurrir a este argumento, se está empezando la casa por el tejado. A fin de determinar si existe una obligación legal de proporcionar cierta información con arreglo al artículo 27, la cuestión fundamental es, precisamente, si es realmente pertinente.

101. A la luz de lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que rechace las alegaciones de inadmisibilidad formuladas por el Gobierno del Reino Unido y declare la admisibilidad de la segunda cuestión.

b) Sobre el fondo

102. Como observación preliminar, es cierto que, en la sentencia *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs*, el Tribunal de Justicia confirmó la validez de la Decisión 85/369 del Consejo, la predecesora temporal de la excepción aplicable entre 1985 y 1987, y al hacerlo, declaró que «la notificación [...] del Reino Unido a la Comisión hacía referencia suficiente a las necesidades a las cuales debía responder la medida solicitada, e incluía todos los elementos esenciales para identificar el propósito perseguido». (39)

103. Sin embargo, esa sentencia no resuelve definitivamente la cuestión planteada por la segunda cuestión del órgano jurisdiccional nacional, puesto que, técnicamente, se refería a una excepción anterior ¿si bien similar y relacionada? solicitada por el Reino Unido. Asimismo, como ha señalado Avon, el Tribunal de Justicia no tuvo en cuenta específicamente la suficiencia de la información desde la perspectiva de la neutralidad fiscal.

104. En cualquier caso, el artículo 27, apartado 2, no prevé, en mi opinión, la exigencia de proporcionar información del tipo previsto en la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

105. El artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA no establece tales requisitos expresamente. También estoy de acuerdo con la Comisión en que, por su propia naturaleza, una solicitud de excepción ha de formularse, por lo menos en cierto grado, en términos abstractos.

106. Ciertamente, estos elementos no se oponen, por sí solos, a un requisito implícito de proporcionar información específica que tendría, por ejemplo, un impacto significativo sobre la magnitud de los costes de la excepción. No obstante, en última instancia no considero necesario debatir a fondo los límites exactos del requisito de información previsto en el artículo 27, apartado 2.

107. Concretamente, Avon alega que el Reino Unido estaba obligado a informar a la Comisión de que: i) los distribuidores que no eran sujetos pasivos soportaron el IVA por las adquisiciones de ayudas a las ventas u otros insumos pertinentes utilizados a efectos de sus actividades económicas; o de que ii) la interpretación efectuada por el Reino Unido de la excepción era que no era posible permitir al vendedor directo efectuar una reducción del IVA soportado por el distribuidor no sujeto pasivo por las ayudas a las ventas u otros insumos pertinentes al calcular el impuesto repercutido que debía pagar el vendedor directo sobre la base del precio de venta de los distribuidores que no eran sujetos pasivos.

108. Desde mi punto de vista, no era necesario que el Reino Unido formulase una de estas dos cuestiones expresamente a fin de ajustarse a los requisitos previstos en el artículo 27, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA por una razón muy simple: ambas cuestiones son obvias, o bien inherentes al sistema del IVA (primera cuestión) o completamente lógicas y previsibles desde la perspectiva del alcance de la excepción solicitada (segunda cuestión).

109. En relación con la primera cuestión, resulta difícil imaginar un operador económico, independientemente de lo marginal que sea su actividad, que no incurra en coste alguno en relación con su negocio. Además, la compensación del impuesto soportado con el impuesto repercutido constituye un elemento tan fundamental del sistema del IVA que, en efecto, no es un aspecto que necesite ser explícitamente planteado ante la Comisión.

110. Por lo que se refiere a la segunda cuestión, la excepción se solicitó y obtuvo en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA. Como tal, y por las razones expresadas en los anteriores puntos 50 a 54, la Comisión debería haber tenido claro que cualquier consideración del impuesto soportado hipotético en el contexto de la excepción quedaba excluida.

111. Habida cuenta de lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión del siguiente modo:

Al intentar obtener la autorización para la excepción concedida en virtud de la Decisión 89/534 del Consejo, el Reino Unido no estaba obligado a informar a la Comisión de que los distribuidores que no eran sujetos pasivos soportaban el IVA por las adquisiciones de productos utilizados a los efectos de sus actividades económicas.

4. Tercera cuestión prejudicial

112. El órgano jurisdiccional remitente plantea su tercera cuestión prejudicial únicamente en caso

de que la respuesta a su cuestión primera o segunda sea afirmativa.

113. Dado que propongo responder de forma negativa a las cuestiones primera y segunda, no procede examinar la tercera cuestión.

V. Conclusión

114. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales formuladas por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primera Instancia, Sala de lo Tributario, Reino Unido) del siguiente modo:

Primera cuestión prejudicial

Ni la excepción autorizada por la Decisión 89/534/CEE del Consejo, de 24 de mayo de 1989, por la que se autoriza al Reino Unido a que aplique, en relación con determinadas entregas efectuadas a distribuidores que no son sujetos pasivos, una excepción al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, ni, sin perjuicio de la apreciación definitiva del órgano jurisdiccional remitente, las medidas nacionales de ejecución de la misma ¿en la medida en que esta decisión y estas medidas nacionales den lugar a la sujeción al IVA del valor normal de los productos vendidos a través de distribuidores no registrados a efectos del IVA sin tomar en consideración el IVA soportado irrecuperable por la compra de artículos de muestra u otros productos y servicios adquiridos a terceros por estos distribuidores? violan los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal, el artículo 27, apartado 1, 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, o el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Segunda cuestión prejudicial

Al solicitar la obtención de la autorización para la excepción concedida en virtud de la Decisión 89/534 del Consejo, el Reino Unido no estaba obligado a informar a la Comisión de que los distribuidores que no eran sujetos pasivos soportaban el IVA por las adquisiciones de productos utilizados a los efectos de sus actividades económicas.

Cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

A la vista de las respuestas aportadas a las cuestiones primera y segunda, no ha lugar a responder a las cuestiones tercera y cuarta.

1 Lengua original: inglés.

2 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

3 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

4 Artículo 2 de la Directiva principal del IVA.

- 5 Artículo 9 de la Directiva principal del IVA.
- 6 Artículo 73 de la Directiva principal del IVA.
- 7 Artículo 395 de la Directiva principal del IVA. La redacción del artículo 395, apartado 1, de la Directiva principal del IVA difiere ligera e insustancialmente de la adoptada en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.
- 8 Decisión del Consejo, de 24 de mayo de 1989, por la que se autoriza al Reino Unido a que aplique, en relación con determinadas entregas efectuadas a revendedores que no son sujetos pasivos, una excepción al artículo 11, parte A, número 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1989, L 280, p. 54).
- 9 Véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C-177/99 y C-181/99, EU:C:2000:470), apartado 68, y de 27 de enero de 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33), apartado 33.
- 10 Este es el caso de las medidas de simplificación, como ya ha confirmado expresamente el Tribunal de Justicia. Véanse, por ejemplo, las sentencias de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242), apartado 62, y de 27 de enero de 2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33), apartado 31. No obstante, es válido en relación con cualquier excepción.
- 11 Para una visión general de las excepciones existentes y las disposiciones a las que se refieren tal como las ha recopilado la Comisión, véase https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents
- 12 Sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica (324/82, EU:C:1984:152), apartado 29. Véase también la sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263), apartado 24.
- 13 Sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C-177/99 y C-181/99, EU:C:2000:470), apartado 60, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242), apartado 46.
- 14 Sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 52.
- 15 Puntos 40 a 41 de las presentes conclusiones.
- 16 85/369/CEE: Aplicación del artículo 27 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de impuesto sobre el valor añadido (Autorización de una excepción solicitada por el Reino Unido para prevenir ciertos tipos de evasión fiscal) (DO 1985, L 199, p. 60).
- 17 Sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 53.
- 18 Artículo 167 de la Directiva principal del IVA.
- 19 O al menos la aplicación que el Reino Unido hace de la misma.

- 20 Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C?255/02, EU:C:2006:121), apartado 73.
- 21 Véase asimismo la jurisprudencia citada en la nota 10.
- 22 Sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C?177/99 y C?181/99, EU:C:2000:470), apartado 60, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242), apartado 46.
- 23 Véase el punto 44 de las presentes conclusiones.
- 24 Véase también, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 48, en relación con la antecesora de la excepción (Decisión 85/369 del Consejo).
- 25 Véase la sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 39.
- 26 Véase el punto 27 de las presentes conclusiones.
- 27 Véase la nota 10.
- 28 Véase, en este sentido, la referencia a los «datos objetivos» que figura en la sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C?63/96, EU:C:1997:263), apartado 26.
- 29 Véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Sudholz (C?17/01, EU:C:2004:242), apartado 63.
- 30 Véase el punto 60 de las presentes conclusiones.
- 31 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 52.
- 32 Directiva del Consejo, de 20 de enero de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE relativa a un régimen común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al procedimiento de adopción de medidas de inaplicación y a la atribución de competencias de ejecución (DO 2004, L 27, p. 44).
- 33 El subrayado es mío.
- 34 Sentencia de 27 de enero de 2011 (C?489/09, EU:C:2011:33).
- 35 El asunto versaba sobre una excepción con arreglo a la cual el IVA correspondiente a los cigarrillos era abonado por adelantado por el fabricante, sobre la base del precio de venta final esperado (sello fiscal). Después de que uno de sus clientes se encontrara en estado de insolvencia e incumpliera su obligación de pago, Vandoorne solicitó la devolución del dinero pagado a su proveedor correspondiente al IVA (técnicamente no se trataba del IVA, puesto que ya había sido pagado por el fabricante, pero dicho coste se había transmitido a la cadena de suministro de Vandoorne).
- 36 Sentencia de 10 de noviembre de 2011, Rank Group (C?259/10 y C?260/10, EU:C:2011:719), apartados 41 y 42.
- 37 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons

Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 49.

38 Por ejemplo, véase la sentencia de 11 de noviembre de 2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743), apartado 20.

39 Sentencia de 12 de julio de 1988, Direct Cosmetics y Laughtons Photographs (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 36.