

|

61993C0033

Conclusiones del Abogado General Van Gerven presentadas el 16 de marzo de 1994. - EMPIRE STORES LTD CONTRA COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: VALUE ADDED TAX TRIBUNAL, MANCHESTER - REINO UNIDO. - IVA - SEXTA DIRECTIVA - BASE IMPONIBLE. - ASUNTO C-33/93.

Recopilación de Jurisprudencia 1994 página I-02329

Conclusiones del abogado general

++++

Señor Presidente,

Señores Jueces,

1. Mediante resolución de 14 de enero de 1993, los Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre (en lo sucesivo, "órgano jurisdiccional nacional") plantearon al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión sobre la interpretación de la Sexta Directiva IVA (en lo sucesivo, "Directiva"). (1) Dicha cuestión se suscitó en relación con dos recursos formulados por Empire Stores Ltd (en lo sucesivo, "Empire Stores") contra liquidaciones del IVA giradas por los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, "Commissioners") para los períodos del 1 de febrero de 1987 al 12 de noviembre de 1988 y del 13 de noviembre de 1988 al 22 de julio de 1989, respectivamente. Ambos recursos se refieren al IVA adeudado por bienes suministrados como ofertas especiales a personas que se presentan ellas mismas o que presentan a otras como clientes potenciales.

Hechos

2. Empire Stores es una sociedad que se dedica a la venta al por menor por correspondencia y vende sus artículos por medio de un catálogo que envía a sus clientes actuales y potenciales. Según el órgano jurisdiccional nacional, su clientela es esencialmente femenina. Los artículos que vende pueden pagarse al contado o a plazos. De hecho, muchos de ellos se pagan a plazos. Empire Stores vende sus artículos a cualquier persona que los pague al contado, pero sólo concede crédito a aquellas personas a las que previamente ha aceptado como clientes. Según la resolución provisional dictada por el órgano jurisdiccional nacional el 17 de agosto de 1992, Empire Stores utilizaba dos métodos para atraer clientes durante el período al que se refieren las liquidaciones tributarias controvertidas.

El primer método es el denominado "self-introduction scheme". Con arreglo a este sistema, Empire Stores hacía publicidad de sus productos mediante anuncios en los periódicos y mediante folletos distribuidos con éstos o enviados directamente por correo. Ofrecía a las futuras clientes

un regalo que éstas podían elegir si cumplimentaban y le remitían un formulario en el que daban los datos personales que figuraban en el folleto o anuncio. Utilizando la información proporcionada, Empire Stores examinaba la solvencia de la futura cliente y, si era satisfactoria, le enviaba el catálogo más reciente y otros documentos, tales como tarjetas de pago. El regalo elegido por la cliente se le enviaba tan pronto como, según el caso, Empire Stores hubiese recibido el pedido o la cliente lo hubiera pagado o efectuado un primer pago. (2) El órgano jurisdiccional nacional menciona como regalos una tetera automática y un teléfono de teclas.

El segundo método es el denominado "introduce-a-friend scheme". Con arreglo a este sistema, se ofrecía a las clientes ya existentes un regalo de su elección si recomendaban a una o más amigas como futuras clientes. Se les pedía que rellenasen los correspondientes formularios con sus amigas, indicaran el regalo que elegían y remitieran los formularios a Empire Stores. También en este caso, se examinaba en primer lugar la solvencia de la candidata a cliente. Si se consideraba satisfactoria, y tan pronto como la nueva cliente hubiera efectuado su primer pago, Empire Stores enviaba el regalo a la cliente ya existente. Según la resolución provisional, podía elegirse un regalo entre los siguientes artículos: una cartera con compartimentos (en un primer folleto, un reproductor de "cassettes"), una tostadora, una tetera, una plancha de vapor, una máquina fotográfica de disco y un vale por 15 UKL. El vale daba derecho a una reducción de 15 UKL en cualquier artículo del catálogo de Empire Stores que valiera 15 UKL o más. Según el órgano jurisdiccional nacional, ninguna de las partes del litigio principal sugirió que, para Empire Stores, el precio de coste de cada regalo fuese superior a 10 UKL.

3. En ambos métodos, Empire Stores contabilizaba el IVA adeudado por el regalo sobre la base de su precio de coste. En cambio, los Commissioners consideraron que el IVA debía haber sido calculado sobre la base del precio de coste, sin impuesto, incrementada en un 50 %, lo que, según sus cálculos, correspondía al precio que Empire Stores habría facturado por el artículo si éste hubiese figurado en el catálogo. Por tanto, los Commissioners practicaron sobre esta base las liquidaciones del IVA controvertidas.

4. Empire Stores recurrió contra las liquidaciones del IVA ante el órgano jurisdiccional nacional, que planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"A efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Directiva 77/388/CEE, DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), cuando un operador entrega bienes que se le han pedido por correo y a partir de un catálogo (' artículos del catálogo') y utiliza métodos que se describen detalladamente en la decisión adjunta y que pueden definirse, en resumen, de la siguiente manera:

i) cuando una cliente potencial le proporciona una información satisfactoria sobre sí misma (especialmente sobre su solvencia), el proveedor se compromete a entregarle, sin cargo adicional, un artículo elegido por ella entre una serie de artículos que se le proponen y que pueden figurar o no en el catálogo, una vez que esa cliente haya sido aceptada por el proveedor y pida artículos del catálogo o bien, según el caso, los pida y haga debidamente el correspondiente pago;

ii) cuando una cliente ya existente encuentra y presenta al proveedor una nueva cliente potencial que proporciona una información satisfactoria sobre sí misma (especialmente sobre su solvencia), el proveedor se compromete a entregar a esa cliente ya existente, sin cargo adicional, un artículo elegido por ella entre una serie de artículos que se le proponen y que pueden figurar o no en el catálogo, una vez que esa nueva cliente potencial sea aceptada por el proveedor y pida artículos del catálogo, o bien, según el caso, los pida y haga debidamente el correspondiente pago,

y cuando los artículos que no figuran en el catálogo (en lo sucesivo, 'artículos no incluidos en el catálogo') no son suministrados por el proveedor de ninguna otra manera y no se fija para ellos ningún precio de venta, en lo que respecta a cada uno de los dos métodos mencionados:

1) La contraprestación obtenida por el proveedor por la entrega de los artículos no incluidos en el catálogo, ¿es independiente de la suma que debe pagársele por la entrega de los artículos del catálogo que se le hayan pedido?

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿cómo debe determinarse la base imponible? ¿Es la base imponible

i) el precio pagado al proveedor por la compra de los artículos, o

ii) el precio al que el proveedor vendería esos artículos si figurasen en el catálogo (calculado según el método habitual del proveedor para fijar sus precios), o

iii) algún otro importe y, si es así, cuál?"

Sobre la admisibilidad de las cuestiones planteadas

5. La Comisión tiene dudas acerca de la admisibilidad de las cuestiones planteadas. Con arreglo al apartado 2 del artículo 177 del Tratado CEE, un órgano jurisdiccional nacional puede plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la interpretación o validez de una norma comunitaria sólo si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. La Comisión señala que el órgano jurisdiccional nacional, en su resolución de 17 de agosto de 1992, acogió los dos recursos de Empire Stores y anuló las liquidaciones. La decisión dice que se hará firme si ninguna de las partes presenta, dentro de un plazo de dos meses, una solicitud de que se remita una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. Por tanto, la Comisión duda sobre si es realmente necesaria una respuesta del Tribunal de Justicia para que pueda dictarse una resolución en el litigio principal. No obstante, no propone formalmente ninguna excepción de inadmisibilidad.

6. En mi opinión, las dudas de la Comisión se deben a una interpretación incorrecta de la resolución de 17 de agosto de 1992. En dicha resolución, el órgano jurisdiccional nacional señaló expresamente que era una decisión con carácter provisional. Aunque estimaba que Empire Stores había contabilizado el IVA sobre la base correcta y que "the appeals ought to be allowed and the assessments discharged" (deben acogerse los recursos y anularse las liquidaciones; el subrayado es mío), decidió conceder a las partes un plazo de dos meses para formular una solicitud de remitir al Tribunal de Justicia una o más cuestiones prejudiciales. Empire Stores formuló dicha solicitud el 14 de octubre de 1992 y, tras la vista de 14 de enero de 1993, el órgano jurisdiccional nacional decidió remitirse al Tribunal de Justicia con carácter prejudicial. En su resolución de remisión de esa misma fecha, el Juez a quo mencionada expresamente que "el Tribunal estima que las cuestiones que figuran en el Anexo de la presente resolución deben ser resueltas para que pueda pronunciarse en el presente asunto". Por tanto, dado que la resolución definitiva del órgano jurisdiccional nacional depende de la respuesta del Tribunal de Justicia y, dado que es jurisprudencia reiterada que corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional decidir si es necesaria una decisión prejudicial para que pueda pronunciarse, (3) no veo ninguna razón para declarar la inadmisibilidad de la remisión prejudicial.

¿Existe una contraprestación en el sentido de la Directiva?

Disposiciones de la Directiva

7. El apartado 1 del artículo 2 de la Directiva dispone que estarán sujetas al IVA

"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".

El artículo 5 de la Directiva indica qué entregas deben considerarse entregas de bienes y, por tanto, operaciones imponibles, en el sentido de la Directiva. El apartado 6 del artículo 5 prevé lo siguiente:

"Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales."

Por último, el artículo 11 de la Directiva trata de la base imponible. Son relevantes en el presente asunto las siguientes disposiciones del epígrafe A del artículo 11, que se refiere a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas 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;

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen;

c) [...]

d) [...]

2. [...]

3. No se comprenderán en la base imponible:

a) [...]

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;

c) [...]"

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

8. Cada una de las partes que ha presentado observaciones formula motivos diferentes.

Empire Stores alega, principalmente, que la primera cuestión debe responderse en sentido negativo y que, por tanto, no es necesario considerar la segunda cuestión. Aduce que, cualquiera que sea el método utilizado, el pago en dinero recibido de la nueva cliente constituye la "contraprestación" a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la

Directiva, tanto en lo que respecta a la entrega del primer pedido de artículos como a la entrega de los regalos. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, especialmente de las sentencias en los asuntos Hong-Kong Trade Development Council (4) y Apple and Pear Development Council, (5) resulta que hay una operación imponible sólo si existe una relación directa entre los bienes entregados y la contraprestación recibida. Entre la entrega del regalo y el pago en dinero existe dicha relación directa, ya que el regalo no se suministra hasta que no se efectúe el pago en dinero.

Según Empire Stores, también de la sentencia en el asunto Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (6) se desprende que la contraprestación consiste en todo lo que se recibe a cambio de la entrega de bienes o de la prestación de servicios. En el presente asunto, tanto el suministro del regalo gratuito como la entrega de los primeros artículos pedidos se efectúan a cambio de una misma contraprestación, a saber, el pago en dinero. Aparte de éste, no existe ninguna contraprestación distinta o adicional dada a cambio del regalo. No hay ninguna relación directa entre el suministro del regalo y la información personal que la nueva cliente proporciona sobre ella misma o la presentación de una nueva cliente por otra ya existente. El derecho al regalo nace sólo cuando la nueva cliente hace su primer pedido y efectúa el pago correspondiente. Por esas razones, Empire Stores considera también que el presente asunto debe diferenciarse del asunto Naturally Yours Cosmetics. (7)

9. El Gobierno del Reino Unido considera que la cuestión de si la contraprestación obtenida por quien suministra el regalo es independiente del precio pagado por los artículos pedidos es una cuestión de hecho que debe ser decidida por el órgano jurisdiccional nacional. No obstante, si incumbiere al Tribunal de Justicia decidir sobre dicha cuestión, la respuesta debería ser afirmativa. Ambos métodos dan lugar a dos operaciones, cada una de ellas con su propia contraprestación: en primer lugar, la entrega del regalo, cuya contraprestación es una prestación de servicios, a saber, la presentación de una nueva cliente aceptable (ella misma u otra persona) y la información sobre los datos personales relativos a esa cliente; en segundo lugar, la entrega de los artículos del catálogo pedidos, cuya contraprestación es un pago en dinero. De la sentencia Naturally Yours Cosmetics resulta que la contraprestación por una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios si existe una relación directa entre ambas y si el valor del servicio puede expresarse en dinero. Según el Gobierno del Reino Unido, se cumplen ambos requisitos.

10. La Comisión considera que, al determinar la base imponible respecto a un artículo adicional que un operador económico ofrece en relación con la compra de un artículo principal, debe hacerse una distinción según el artículo adicional sea o no de la misma naturaleza que el artículo principal. Si ambos artículos son de la misma naturaleza, la contraprestación, a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Directiva, consiste en la suma pagada por el consumidor por todos los artículos entregados. Si el artículo adicional no es de la misma naturaleza que el artículo principal, el consumidor recibe dos artículos diferentes, respecto de los cuales es necesario determinar la base imponible por separado, de conformidad con las disposiciones de la Directiva.

Según la Comisión, la segunda situación es la que se produce en el presente asunto. Debe considerarse que las bases imponibles son la suma total pagada por el consumidor. El suministro de un regalo gratuito debe entenderse como una operación independiente comprendida dentro del ámbito de aplicación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva, es decir, "la transmisión por un sujeto pasivo de bienes de su empresa [...] a un tercero a título gratuito". En virtud de la letra b) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11, debe considerarse, en principio, que la base imponible está constituida por el precio de compra de los bienes de que se trate o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluado en el momento en que se realice la entrega.

No obstante, según la Comisión, en el presente asunto, los regalos pueden considerarse como "obsequios de escaso valor" en el sentido de la última frase del apartado 6 del artículo 5, por lo que el suministro de los regalos no constituye una operación imponible y, por tanto, no hay ninguna base imponible. En caso de que el órgano jurisdiccional nacional considere que el artículo adicional no es de escaso valor, la base imponible estaría constituida por el precio de compra pagado por quien entrega los bienes, en otras palabras, la base imponible a que se refiere el órgano jurisdiccional nacional en el punto i) de su segunda cuestión.

11. Por último, el Gobierno portugués distingue entre los dos métodos utilizados por Empire Stores.

Alega que, en el caso del "self-introduction scheme", el regalo no constituye una "rebaja", a efectos de la letra b) del apartado 3 del epígrafe A del artículo 11 de la Directiva, ya que normalmente una rebaja consiste en una reducción de precio y no en una entrega de artículos. En el marco de este método, Empire Stores no recibe un servicio de su cliente, que recibe el referido regalo; por tanto, su valor no puede considerarse como una contraprestación a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11. La mejora en su situación que Empire Stores obtiene mediante el regalo es algo demasiado vago para constituir la contraprestación directa de la entrega del regalo. Además, el regalo está directamente relacionado con la compra de los artículos y no con la presentación de la cliente que da lugar a esa compra. Por consiguiente, en este método, el regalo debe considerarse como una entrega a título gratuito que, en virtud del apartado 6 del artículo 5 de la Directiva, debe asimilarse a una entrega a título oneroso.

Por otra parte, según el Gobierno portugués, en el caso del método "introduce-a-friend", existe una relación directa y sinalagmática entre el hecho de buscar, y conseguir, una nueva cliente y la entrega del regalo. Lo que se presta es un servicio de intermediario que es recompensado con un regalo, por lo que existe una operación realizada a título oneroso, imponible con arreglo a la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Directiva, según la interpretación del Tribunal de Justicia en la sentencia *Naturally Yours Cosmetics*.

Mi punto de vista

12. Estimo que ninguna de las posturas expuestas es totalmente convincente. En primer lugar, examinaré si, en los métodos de que se trata, la cliente nueva o ya existente da una contraprestación, en el sentido de la Directiva, por el artículo que se le entrega. En otras palabras, la cuestión central es si la entrega del artículo constituye una operación imponible en el sentido de la Directiva. De ser así, se plantea la cuestión de cómo debe determinarse la base imponible exacta.

13. Con arreglo al citado artículo 2 de la Directiva (punto 7 *supra*), para que exista una operación imponible un sujeto pasivo debe entregar los artículos a título oneroso. Con el fin de determinar si es así en el caso de los regalos de que se trata en el presente asunto, debemos remitirnos en primer lugar a la sentencia en el asunto *Hong-Kong Trade*, que se refería a la Segunda Directiva IVA. (8) (9) En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que

"las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito son diferentes, por su naturaleza, de las operaciones imponibles que suponen, en el marco del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, la estipulación de un precio o de una contraprestación" (10) (traducción provisional).

En esa misma sentencia, el Tribunal de Justicia dedujo también el hecho de que las prestaciones a título gratuito no están comprendidas dentro del sistema del IVA, debido a que no pueden, según el artículo 8 de la Segunda Directiva IVA, constituir una base imponible. (11) Esta disposición, que es el antecedente del artículo 11 de la Directiva, prevé en su letra a) que, en las entregas y prestaciones de servicios, la base imponible está constituida "por todo lo que

constituya el contravalor de la entrega del bien o de la prestación del servicio [...]". En otras palabras, si no se obtiene ningún contravalor o "según la terminología del artículo 11 de la Directiva" ninguna contraprestación a cambio de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, no existe ninguna operación a título oneroso y, por tanto, tampoco ninguna operación imponible.

14. Así pues, todo depende de las características precisas de los sistemas de regalos de que se trata en el presente asunto, tal como las hace constar el órgano jurisdiccional remitente. (12) Si se examinan más detalladamente ambos métodos, en primer lugar, no resulta convincente el argumento formulado por Empire Stores, según el cual la contraprestación de la entrega del regalo consiste en el pago efectuado por la cliente para los artículos pedidos por ella. Como señala acertadamente el órgano jurisdiccional nacional en su decisión provisional de 17 de agosto de 1992, dicho pago no constituye en modo alguno la contraprestación del artículo que Empire Stores suministra como regalo.

El órgano jurisdiccional nacional indica, acertadamente, que los dos procedimientos tienen una base contractual. Mediante anuncios, catálogos y/o folletos, Empire Stores hace una oferta a clientes potenciales o ya existentes que, cuando es respondida por éstas, da lugar a un acuerdo entre ambas partes. Según este acuerdo, Empire Stores se compromete, a cambio de la presentación de una cliente potencial y del suministro de información sobre esa cliente potencial y a condición de que ésta sea considerada solvente y pida un artículo del catálogo y/o efectúe un pago a suministrar un artículo que elija la persona que hace la presentación. Evidentemente, dicho artículo ha sido concedido como contraprestación de una ventaja proporcionada a Empire Stores por la persona que responde a su oferta, aun cuando esa ventaja sea diferente según el método utilizado.

15. ¿En qué consiste la ventaja, y por tanto la contraprestación, obtenida por Empire Stores?

En el marco del método de "self-introduction", dicha ventaja es doble: por un lado, la obtención de datos personales (y en parte confidenciales) sobre la cliente que se presenta a sí misma y la autorización, por lo menos implícita, de utilizar esos datos para comprobar su solvencia (lo que es fundamental en las ventas a plazos), datos respecto de los cuales el órgano jurisdiccional remitente señala que tienen valor económico, teniendo en cuenta que Empire Stores podía vender, y vendía, a terceros sus listas de clientes regulares por 65 UKL cada mil nombres y direcciones y, por otro lado, la seria posibilidad de que la cliente que se presenta, animada por el regalo, haga un pedido de artículos del catálogo a Empire Stores, lo que permite a ésta ampliar su clientela.

En el marco del sistema "introduce-a-friend", Empire Stores obtiene las mismas ventajas, con la salvedad de que los datos comunicados y la posibilidad de pedir artículos del catálogo se refieren a la persona presentada, pero no es ésta quien recibe el regalo, sino la cliente ya existente como recompensa por haber actuado como "intermediaria".

El hecho de que la entrega del regalo dependa, en ambos métodos, de requisitos adicionales, a saber, la solvencia de la persona presentada y el hecho de que ésta haya pedido y pagado artículos del catálogo, no le priva, en mi opinión, de su carácter de retribución.

16. Por tanto, en ambos métodos hay una contraprestación. No obstante, surge la cuestión de si, en el presente asunto, se trata de una contraprestación en el sentido del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Directiva. A este respecto, en las mencionadas sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Apple and Pear Development Council y Naturally Yours Cosmetics, el Tribunal de Justicia estableció los criterios siguientes:

° debe existir una relación directa entre la entrega de un bien y la contraprestación recibida; (13)

° el contravalor debe poder expresarse en dinero; (14) y

° dicho contravalor debe tener un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos. (15)

17. Si aplicamos estos criterios al presente asunto, ello nos lleva a las conclusiones siguientes. En lo que respecta al requisito relativo a una relación directa, en mi opinión, de los elementos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que en el presente asunto existe dicha relación. Efectivamente, en ambos métodos, la presentación con suministro de datos constituye una *conditio sine qua non* para la entrega del regalo. El órgano jurisdiccional remitente llega también a esta conclusión al final de su decisión provisional: "Este Tribunal opina que, en los dos métodos, la entrega del artículo sólo estaba directamente relacionada con la presentación efectuada". (16)

Además, no puede decirse que el valor del regalo es independiente del valor económico que la presentación tiene para Empire Stores. En este punto, el caso de autos se diferencia claramente de la situación de hecho en los asuntos *Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats* (17) y *Apple and Pear Development Council*, (18) en las que los hechos demostraban claramente la falta de relación directa, y se parece más a la situación que existía en el asunto *Naturally Yours Cosmetics*.

Este último asunto se refería a una sociedad de venta al por mayor de productos de belleza (*Naturally Yours Cosmetics*) que revendía sus productos por medio de "asesoras de belleza" que acudían a amigas y conocidas ("anfitrionas") para que organizaran, en sus casas, reuniones durante las cuales se ofrecían a la venta los referidos productos. En dichas reuniones, las asesoras de belleza vendían los productos, mientras que la anfitriona recibía como recompensa por la organización de la reunión un tarro de crema de la firma *Naturally Yours Cosmetics*. Si el tarro de crema se utilizaba para este fin, *Naturally Yours Cosmetics* sólo cobraba por él, a las asesoras de belleza, 1,50 UKL, en vez de su precio normal al por mayor de 10,14 UKL. Al plantearse la cuestión de cuál debía ser la base imponible precisa a la luz del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Directiva, el Tribunal de Justicia consideró lo siguiente:

"De la resolución de remisión se desprende que el método de venta de *Naturally Yours* se caracteriza por la intervención de las asesoras de belleza en el marco de las reuniones privadas que organizan a través de las anfitrionas. Esta es la razón por la que *Naturally Yours* acepta vender el tarro de crema destinado a obsequio a un precio tan bajo. Además, durante la vista se ha manifestado que, cuando la asesora de belleza no presta el servicio previsto por no encontrar una anfitriona que organice la reunión, el tarro de crema debe de ser devuelto o pagado al precio corriente de venta al por mayor. Si es así °lo que corresponde decidir al órgano jurisdiccional nacional°, debe observarse que existe una relación directa entre la entrega del tarro de crema a precio muy bajo y el servicio prestado por la asesora de belleza". (19)

18. En el presente asunto, es indudable que las ventajas obtenidas por Empire Stores por medio de la cliente potencial o ya existente pueden expresarse en dinero, aun cuando, como señala el órgano jurisdiccional remitente, hay que admitir que la cliente sólo conoce aproximadamente el valor del regalo y no conoce en absoluto el valor de la ventaja que Empire Stores obtiene a cambio de ese regalo. Lo que importa es que las ventajas obtenidas por Empire Stores tenían un valor económico para dicha empresa. Por tanto, la alegación formulada por Empire Stores con carácter subsidiario, referente a que la contraprestación no podía expresarse en dinero ya que no tenía ningún valor subjetivo para ella, no es convincente. Como señala el órgano jurisdiccional remitente en su decisión provisional, el valor de la presentación de una nueva cliente tenía, sin duda, para ella un valor subjetivo, dado que estaba dispuesta a dar a cambio un artículo cuyo precio de coste había pagado.

19. Por tanto, mi conclusión es que, en ambos métodos, el suministro del regalo por Empire Stores constituye una entrega de bienes a título oneroso en el sentido de la Directiva y que, por consiguiente, existe una operación imponible. En contra de lo que pretende la Comisión, no se trata en el presente asunto de un bien que el sujeto pasivo "[transmite] a tercero a título gratuito o, más generalmente, [afecta] a fines ajenos a los de la propia empresa", en el sentido de la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Directiva. Esta disposición se refiere a las mercancías que un sujeto pasivo retira de su empresa y transmite a título gratuito para fines ajenos a su empresa, lo que no ocurre en el presente asunto. (20) Además, tales entregas son asimiladas a una entrega a título oneroso. Tampoco se trata en el presente asunto de "apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales", en el sentido de la última frase del apartado 6 del artículo 5. Opino que esta disposición se refiere a regalos concebidos como obsequios de negocios, cuya finalidad es cuidar la imagen general o la publicidad sin que haya, a cambio, una contraprestación directa, a diferencia de lo que sucede en el presente asunto.

Con mayor razón, los regalos no constituyen "rebajas y descuentos de precio", en el sentido de la letra b) del apartado 3 del epígrafe A del artículo 11 de la Directiva. De lo expuesto anteriormente se desprende que no se trata en absoluto de "una reducción del precio al que normalmente se ofrece un artículo al cliente", en cuyo marco, aun cuando no reciba ninguna contraprestación del comprador, el vendedor "acepta dejar de percibir la suma que representa el descuento precisamente con el propósito de incitar al cliente a comprar un producto". (21)

La base imponible

20. Por consiguiente, se plantea la cuestión de determinar cuál es la base imponible precisa. También sobre este extremo difieren los puntos de vista defendidos por las partes que intervienen ante el Tribunal de Justicia. Según los Gobiernos del Reino Unido y portugués (este último sólo en lo que respecta al método "introduce-a-friend"), lo que constituye la base imponible es el precio de venta al por menor, es decir, el precio que se cobraría por los artículos de que se trata si hubiesen figurado en el catálogo de Empire Stores. En la vista, el Gobierno del Reino Unido mantuvo que ambos sistemas de regalos se caracterizaban por el hecho de que dan a la cliente la ilusión de recibir gratuitamente una cosa por la que, en otras circunstancias, habría tenido que pagar el precio de catálogo. Por tanto, el valor subjetivo consiste en el precio que la cliente habría debido pagar para obtener los referidos artículos en el comercio al por menor.

En cambio, con carácter subsidiario, Empire Stores mantiene que, dado que en el presente asunto las partes no acordaron el valor de los regalos, el valor subjetivo es el precio que Empire Stores pagó por los artículos de que se trata, dado que ése es el precio que estaba dispuesta a pagar para obtener la información. También el órgano jurisdiccional remitente adoptó este punto de vista en su decisión provisional.

21. El apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Directiva está redactado en términos especialmente amplios: la base imponible está constituida 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. (22) Como ya he mencionado (en el punto 16 supra), según el Tribunal de Justicia, lo que constituye la base imponible es la contraprestación realmente recibida. En otras palabras, lo que es determinante es el valor subjetivo que las partes han acordado que recibe quien entrega el bien o presta el servicio, y no un valor objetivo independiente de la transacción concreta.

¿Cuál es el valor subjetivo en el presente asunto? Es el precio que Empire Stores estaba dispuesta a pagar realmente a la cliente potencial o ya existente como contraprestación por la ventaja proporcionada por ésta. Ahora bien, dicha contraprestación consiste en el objeto que la cliente elige y que desearía recibir como regalo; no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes. Por ello considero que lo que constituye la base imponible es el precio de compra pagado por Empire Stores por el regalo, y no el precio cobrado por ésta a los terceros compradores.

Conclusión

22. Propongo que el Tribunal de Justicia responda de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente:

"1) En el marco de los dos sistemas descritos por el órgano jurisdiccional nacional, el suministro, por parte de quien entrega el bien o presta el servicio, de un regalo adicional equivale a una entrega de bienes a título oneroso en el sentido de la Sexta Directiva IVA, por la que se recibe una contraprestación directa y suficiente.

2) El precio de compra pagado por el prestador por los artículos entregados como regalo constituye la base imponible."

(*) Lengua original: neerlandés.

(1) - Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

(2) - El órgano jurisdiccional nacional señala en su resolución provisional que i) hasta el 8 de agosto de 1988, el regalo se enviaba a la cliente cuando ésta había pagado el pedido o efectuado el primer pago; ii) desde el 8 de agosto de 1988 al 22 de febrero de 1989, el regalo se enviaba a la cliente cuando Empire Stores recibía el pedido, y iii) después del 23 de febrero de 1989, el regalo se le enviaba después de que hubiera hecho el primer pago.

(3) - Véase, entre otras, la sentencia de 18 de octubre de 1990, Dzodzi (asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, Rec. p. I-3763), apartado 34.

(4) - Sentencia de 1 de abril de 1982 (89/81, Rec. p. 1277).

(5) - Sentencia de 8 de marzo de 1988 (102/86, Rec. p. 1443).

(6) - Sentencia de 5 de febrero de 1981 (154/80, Rec. p. 445).

(7) - Sentencia de 23 de noviembre de 1988 (230/87, Rec. p. 6365).

(8) - Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el

volumen de negocios ° Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

(9) - Esto no impide que constituya un precedente para el presente asunto: como consideró el Tribunal de Justicia en las citadas sentencias *Apple and Pear Development Council* y *Naturally Yours Cosmetics* (punto 10 *supra*), la jurisprudencia referente a la Segunda Directiva IVA puede, habida cuenta de los objetivos comunitarios en que se basan tanto ésta como la Sexta Directiva, ofrecer una guía para la interpretación de la Sexta Directiva.

(10) - Sentencia *Hong-Kong Trade Development Council*, antes citada, apartado 10. Véase también la reciente sentencia de 3 de marzo de 1994, *Tolsma* (C-16/93, aún no publicada en la Recopilación), apartado 12, en la que el Tribunal de Justicia consideró, en lo que respecta a las prestaciones de servicios, que sólo podían considerarse efectuadas a título oneroso si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (apartado 14).

(11) - Sentencia *Hong-Kong Trade Development Council*, antes citada, apartado 11.

(12) - Para responder a cuestiones como la planteada en el presente asunto, el Tribunal de Justicia debe necesariamente partir de las consideraciones de hecho formuladas por el órgano jurisdiccional nacional en lo que respecta a las operaciones de que se trate: véanse, entre otras, las sentencias de 27 de marzo de 1990, *Boots Company* (C-126/88, Rec. p. I-1235), apartado 11, y de 25 de mayo de 1993, *Bally* (C-18/92, Rec. p. I-2871), apartado 8.

(13) - Sentencia *Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, antes citada, apartado 12; sentencia *Apple and Pear Development Council*, antes citada, apartado 11; sentencia *Naturally Yours Cosmetics*, antes citada, apartados 11 y 12. Esta última sentencia aplica a la entrega de bienes la jurisprudencia mencionada, que se refería a las prestaciones de servicios. El Tribunal de Justicia ha confirmado recientemente esta jurisprudencia en la sentencia *Tolsma*, antes citada, apartado 13.

(14) - Sentencia *Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, antes citada, apartado 12; sentencia *Naturally Yours Cosmetics*, antes citada, apartado 16.

(15) - *Ibidem*.

(16) - P. 58 de la decisión provisional (versión inglesa).

(17) - Este asunto se refería a una cooperativa agrícola que almacenaba las patatas de sus socios y que, durante dos años, había decidido no cobrar la tasa de almacenaje como retribución por dicho servicio. Según las autoridades fiscales neerlandesas, la cooperativa había percibido, no obstante, una contraprestación por sus servicios, consistente en la reducción del valor de las participaciones de sus socios, resultante del hecho de no haber cobrado la tasa de almacenaje. El Tribunal de Justicia consideró que no existía ninguna relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, dado que una reducción °no determinada° del valor de las participaciones no podía considerarse como una retribución percibida por la cooperativa que prestaba los servicios: sentencia *Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, antes citada, apartado 12.

(18) - Se trataba de un organismo de derecho público (el *Apple and Pear Development Council*) que había sido establecido a instancia de productores de fruta y cuya misión consistía principalmente en la publicidad, promoción y mejora de la calidad de las manzanas y de las peras producidas en Inglaterra y en el País de Gales. El Tribunal de Justicia respondió en sentido negativo a la cuestión de si esa organización efectuaba prestaciones de servicios a título oneroso,

en el sentido de la Segunda Directiva IVA, dado que imponía a sus miembros una cotización anual que dependía de la magnitud de sus huertos plantados de manzanos o de perales: los productores individuales de manzanas y de peras sólo se beneficiaban de las ventajas de las actividades de la organización en la medida en que las obtenían indirectamente de las que obtiene de manera general la totalidad del sector y, además, no existía ninguna relación entre el nivel de las ventajas para los productores individuales y el importe de la cotización adeudada: sentencia Apple and Pear Development Council, antes citada, apartado 15.

(19) - Sentencia Naturally Yours Cosmetics, antes citada, apartado 14 (el subrayado es mío).

(20) - Procede recordar, en el presente asunto, el objetivo de esta disposición, tal y como ha sido precisado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de mayo de 1992, De Jong (C-20/91, Rec. p. I-2847), en el apartado 15, a saber, garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa se libere del pago del IVA cuando realice un autoconsumo de dicho bien de su empresa con fines privados y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA .

(21) - Sentencia Boots Company, antes citada, apartado 18; véanse también mis conclusiones en dicho asunto (Rec. 1990, pp. I-1235 y ss., especialmente pp. I-1256 y I-1257), puntos 11 y 12.

(22) - Véase la sentencia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, antes citada, apartado 12, en la que el Tribunal de Justicia consideró que la base imponible está constituida por todo lo que se recibe como contraprestación del servicio.