

SENTENCIA 29 MAYO DE 2001

Asunto C-86/99

Freemans plc / Commissioners of Customs & Excise

Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: *“Sexta Directiva IVA – Base imponible – Descuento con efecto en el mismo momento en que la operación se realiza – Reducción del precio después del momento en que la operación queda formalizada”*

(Sala Sexta)

COMENTARIO. Legislación española.

En este procedimiento se planteó la cuestión de si en un supuesto de venta de productos de un catálogo a un cliente, a quien el proveedor concede un descuento, la base imponible estaba constituida por la totalidad del precio de venta, o si por el contrario había de deducirse de la base el importe del descuento y en qué momento.

Como decimos, en este asunto se planteó con motivo de la venta de productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para uso propio, cuando el proveedor

concede a dicho cliente un descuento sobre el precio del catálogo, anotando en una cuenta separada a nombre del cliente el importe del descuento en el momento del pago de las mensualidades al proveedor.

El Tribunal entendió que en este caso era aplicable el art. 11, parte C, apartado 1, que obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible cuando después de haberse concluido una operación, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo (sin que este precepto exija una modificación contractual ocurrida con posterioridad al momento en que se realizó la operación, tal como prevé el art. 11 apartados 2 y 3), si bien la reducción no puede hacerse efectiva hasta que el cliente retire el descuento o lo utilice de otra manera.

El Tribunal consideró que después de examinar las versiones francesa y alemana de la Sexta Directiva, que no son concluyentes al respecto, que no era aplicable el art. 11 en sus apartados 2 y 3, ya que si el descuento se dedujera desde el momento en que el cliente adquiere el bien (ni haber habido una modificación posterior del precio) se violaría el principio de neutralidad fiscal del IVA al no quedar incorporada en la base imponible el total del precio de venta, y que constituye la contraprestación total por los bienes entregados y convirtiéndose así en un beneficio para el proveedor. Por tanto el Tribunal declaró que éste sólo se podía deducir cuando el descuento se hace efectivo, y que lo hace posible porque este derecho se anota en cuenta separada a nombre del cliente en el momento del pago de cada mensualidad al proveedor.

Si bien el Tribunal deja a salvo las facultades que concede la Directiva a los Estados.

Legislación española.

El supuesto aquí contemplado entendemos que está comprendido en el nº 2 del art. 80, sobre modificación de la base imponible, referente a los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, siempre que sean debidamente justificados.

Los restantes supuestos del art. 80 se refieren a reducción de la base imponible, en caso de anulación total o parcial de la operación, o cuando el repercutido no haga efectiva la cuota o cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables (art. 80 dos, tres y cuatro), pero estos no son los requisitos contemplados en el supuesto y por eso entendemos aplicable el art. 80.

Este supuesto está comprendido en el número tres, apartado 2 del art. 78. Pero el apartado 6 de la Directiva, habla desde el momento en que la operación pueda formalizarse, y por tanto sería entonces el supuesto del documento posterior del art. 80.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 14 de enero de 1999, el VAT and Duties Tribunal, London, planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 11, partes A, apar-

tado 3, letra b), y C, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Dicha cuestión se suscitó en un litigio entre Freemans plc y los Commissioners of Customs & Excise, administración competente en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido en el Reino Unido, a propósito de la determinación de la base imponible de dicho impuesto en relación con los bienes entregados en el marco de un sistema de promoción de ventas establecido por Freemans.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

Freemans vende productos por correspondencia a sus clientes mediante catálogos que la sociedad envía a particulares, a fin de que éstos actúen como agentes. Freemans dispone aproximadamente de 900.000 agentes activos, que encargan los productos para sí mismos, o para otros clientes. Las compras se abonan en el marco de un sistema de autofinanciación establecido por Freemans en el que los agentes pagan los productos al precio que figura en el catálogo, en mensualidades, escalonadas en general a lo largo de un período de 50 semanas. Freemans ha creado en su contabilidad una cuenta separada para los agentes en la que anota automáticamente una cantidad, igual al 10% de cada pago efectuado por un agente, que corresponde, en concreto, a un descuento del 10% de las adquisiciones propias y a una comisión del 10% en las adquisiciones realizadas para otros clientes.

El agente puede, en cualquier momento, disponer de las cantidades que figuran en su cuenta mediante cheque, giro postal o en forma de bonos de la Lotería Nacional. Asimismo, puede utilizar dichas cantidades bien para reducir su saldo deudor o el de un cliente, bien para realizar otras compras que le permitirán obtener un nuevo descuento del 10%. No obstante, los agentes no pueden deducir directamente el descuento por adquisiciones propias del precio de catálogo.

Cuando las cantidades que figuran en la cuenta de los agentes no son reclamadas durante un cierto período de tiempo, dichos apuntes se cancelan en la contabilidad de Freemans. Una parte importante de los descuentos por adquisiciones propias no se reclama y permanece en manos de Freemans.

Con arreglo al método ordinario de cálculo de los ingresos brutos ("standard method of gross takings", en lo sucesivo, "SMGT", Freemans podía, desde el principio, deducir el descuento por adquisiciones propias de sus ingresos brutos diarios. Desde el 1 de marzo de 1997, fecha en que entró en vigor el método opcional de cálculo de los ingresos brutos ("optional method of gross takings"; en lo sucesivo, "OMGT"), Freemans está obligada a calcular sus ingresos brutos diarios sin deducir los descuentos por adquisiciones propias hasta que el agente perciba dichos descuentos en efectivo o los utilice para reducir el precio de compra de los productos.

A pesar de la supresión del SMGT, Freemans continuó realizando sus declaraciones de IVA correspondientes a abril y julio de 1997 partiendo de esta base, es decir, de-

duciendo el descuento por adquisiciones propias del precio de catálogo. Sin embargo, los Commissioners realizaron la liquidación correspondiente a las operaciones efectuadas por Freemans según el nuevo método (OMGT). Freemans interpuso un recurso contra dicha Decisión ante el VAT and Duties Tribunal, London.

Freemans alegó ante dicho órgano jurisdiccional que la base imponible aplicable a los productos suministrados a un agente para su propio uso es el precio de catálogo de dichos productos menos el descuento por adquisiciones propias que corresponde a dicho agente, ya que Freemans no se encuentra jamás en una situación contractual que le permita recibir del agente la totalidad del precio de catálogo.

Dado que la solución del litigio del que conoce exige una interpretación del artículo 11 de la Sexta Directiva, el VAT and Duties Tribunal, London, decidió suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“Con arreglo a una interpretación correcta de las partes A y C del artículo 11 de la Sexta Directiva, ¿cuál es la base imponible aplicable a los productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para su propio uso, cuando quien entrega el producto, en el marco de un sistema de autofinanciación, concede al cliente un descuento sobre el precio de catálogo (descuento por “adquisiciones propias”), que se anota en la cuenta del cliente (o éste utiliza para reducir o compensar el pago de un plazo) cuando abona al proveedor un plazo, pero dicho descuento por “adquisiciones propias”, que resulta de los pagos efectuados puede ser retirado inmediatamente o utilizado por el cliente, aun cuando tenga que abonar en el futuro nuevos plazos?

La base imponible estará constituida:

- 1) ¿por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente menos el descuento “por adquisiciones propias” aplicado a dicho precio?;
- 2) ¿por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente, reducido cuando se anota en la cuenta del cliente el descuento por “adquisiciones propias”?;
- 3) ¿por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente, reducido cuando el cliente retira o utiliza el descuento por “adquisiciones propias”?; o
- 4) ¿por otra cantidad? En este último supuesto, ¿qué cantidad?”

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Sobre la cuestión prejudicial

Con carácter preliminar, procede recordar que, cuando, como en el procedimiento principal, se plantea la cuestión de la calificación de un elemento del precio que po-

dría formar parte de la base imponible o, al contrario, estar excluido de la misma, es preciso examinar primero si dicho elemento entra en alguna de las categorías mencionadas en el artículo 11, parte A, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva y sólo en caso de respuesta negativa habrá que referirse a la noción general de base imponible contemplada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la mencionada Directiva.

A este respecto, la Comisión señala que el tenor del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en particular en su versión francesa, sugiere que las rebajas y descuentos de precio deben considerarse con efecto, en el sentido de dicha norma, desde el momento en que el comprador ha adquirido legalmente el derecho a obtenerlos. Puesto que el agente en el procedimiento principal tiene derecho al descuento por adquisiciones propias desde el momento en que adquiere el bien, la disposición mencionada sería aplicable, de forma que desde un principio la base imponible estaría constituida por el precio de catálogo menos el descuento.

Debe recordarse que, según el tenor del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los descuentos de precio concedidos al comprador y con efecto en el mismo momento en que la operación se realice no quedarán comprendidos en la base imponible. Por lo que respecta a la entrega de bienes, el momento en que se efectúa la operación en el sentido de la disposición mencionada es, con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, aquel en que se transmite el poder de disposición sobre el bien adquirido, es decir, en el asunto principal, el momento en que el agente se hace cargo de los productos.

Es cierto que la versión francesa de la mencionada disposición podría sugerir una interpretación de la expresión “con efecto” [“acquis”] en el sentido de “con efecto jurídico” [“juridiquement acquis”]. Sin embargo, la versión alemana de la misma disposición (“erhält”) sugiere más bien que el descuento debe abonarse efectivamente en el momento en que se realiza la operación: En cualquier caso, debe señalarse que ninguna de las versiones lingüísticas del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), utiliza las expresiones “con efecto jurídico” u “obtenidos efectivamente”, que habrían sido claras y habrían evitado toda ambigüedad. En consecuencia, procede interpretar el texto a la luz de los objetivos del artículo 11 de la Sexta Directiva.

Ahora bien, en el asunto principal, al calcular el IVA desde un principio sobre el precio de catálogo, deduciendo las cantidades que Freemans debe anotar en la cuenta, esta última obtiene, cuando los clientes no disponen de dichas cantidades, una suma que corresponde a una parte del precio de venta que constituye la contraprestación por los bienes embargados, sin que, sin embargo, dicha suma forme parte de la base imponible. Este sistema de cálculo del IVA infringiría, por tanto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, interpretado con arreglo al principio de neutralidad fiscal.

En consecuencia, un sujeto pasivo que utiliza un sistema de promoción de ventas como el contemplado en el asunto principal no puede alegar legítimamente que, desde el principio, el precio íntegro menos el descuento por adquisiciones propias constituye la contraprestación, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

Procede hacer constar que el artículo 11, parte C, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la base imponible constituida por el precio de catálogo íntegro debe reducirse, en un sistema de promoción como el utilizado en el procedimiento principal, desde que este último retira o utiliza de otra manera el importe anotado en su cuenta separada.

Freemans y la Comisión alegan que el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva se refiere a los casos en que la reducción de la contraprestación es el resultado de una modificación contractual ocurrida con posterioridad al momento en que se realizó la operación.

A este respecto, basta con señalar que el tenor del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva no presupone una modificación posterior de las relaciones contractuales como la señalada para que dicha disposición sea aplicable. En efecto, ésta obliga en principio a los Estados miembros a reducir la base imponible cuando, después de haberse concluido una operación, una parte o la totalidad de la contraprestación no sea percibida por el sujeto pasivo. Además, nada indica que en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, el Tribunal de Justicia haya querido limitar el ámbito de aplicación de la mencionada disposición. Por el contrario, resulta de los hechos que constituyen la base del asunto *Elida Gibbs* que no se había producido ninguna modificación de las relaciones contractuales. A pesar de ello, el Tribunal de Justicia declaró inaplicable el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva.

No obstante, en el momento en que Freemans anota la cantidad en cuestión en la cuenta creada en su contabilidad a nombre del agente, esta compañía todavía no ha abonado en realidad el descuento por adquisiciones propias a este último. En efecto, si el agente no utiliza dicho importe, Freemans dispone del mismo incorporándolo a su cuenta de resultados. El descuento por adquisiciones propias sólo se abona de forma efectiva si el cliente lo utiliza, de manera que, como dispone el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible de la compra correspondiente debe reducirse en esa cuantía en las condiciones establecidas por los Estados miembros.

3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 11, partes A, apartado 3, letra b), y C, 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, debe interpretarse en el sentido de que la base imponible en las entregas de bienes por correspondencia a partir de un catálogo a un cliente para su propio uso, cuando el proveedor concede a dicho cliente un descuento sobre el precio de catálogo, anotando en una cuenta separada a nombre de este último el importe de dicho descuento en el momento del pago de las mensualidades al proveedor, descuento que puede entonces ser inmediatamente retirado o utilizado de otra manera por el cliente, está constituida por el precio de catálogo íntegro de los bienes vendidos al cliente, reducido en la cuantía correspondiente al importe de dicho descuento en el momento en que el cliente lo retire o utilice de otra manera.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEXTA EL 11 DE ENERO DE 2001.

En ellas proponía al Tribunal de Justicia que respondiera como sigue:

“Las partes A y C del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que la base imponible aplicable a los productos de un catálogo suministrados a un cliente por correo para su propio uso, cuando quien entrega el producto, en el marco de un sistema de autofinanciación, concede al cliente un descuento sobre el precio de catálogo (descuento por “adquisiciones propias”), que se anota en la cuenta del cliente (o éste utiliza para reducir o compensar el pago de un plazo) cuando abona al proveedor un plazo, pero dicho descuento por “adquisiciones propias”, que resulta de los pagos efectuados, puede ser retirado inmediatamente o utilizado por el cliente, aun cuando tenga que abonar en el futuro nuevos plazos, está constituida por la totalidad del precio de catálogo de los productos vendidos al cliente menos el descuento “por adquisiciones propias” aplicado a dicho precio.”