

SENTENCIA 3 JULIO DE 2001

Asunto C-380/99

Bertelsmann AG / Finanzamt Wiedenbrück

Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: “Sexta Directiva IVA – Artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) – Base imponible – Gastos de envío de obsequios”

(Sala Sexta)

COMENTARIO. Legislación española

En este asunto se planteó la cuestión de si la entrega de obsequios (libros, discos, bicicletas, etc.), a miembros de un grupo de sociedades, como contrapartida por la captación de nuevos miembros, corriendo a cargo del grupo la compra de los obsequios y gastos de envío, los miembros (intermediarios) estaban o no sujetos a IVA y si el importe de los gastos de envío debieran también estar incluidos en la base imponible, declarando el Tribunal que estaban sujetos a IVA tanto la entrega del obsequio como los gastos de envío por tratarse de una operación única, puesto que el intermediario tenía derecho, y como contraprestación a la captación de nuevos socios, tanto a la entrega del obsequio como a los gastos de envío.

En cuanto a la base imponible, según la jurisprudencia reiterada del Tribunal, ésta se fija en función de la contraprestación realmente recibida y no su valor estimado (Sentencias *Naturally Yours Cosmetics* y *Empire Stores*) y en aplicación de este principio y, como gastos accesorios de la entrega de los obsequios forman parte de la base imponible todos los gastos de envío, como prestación de servicios accesorios a la entrega, si éstos corren a cargo de quien entrega el obsequio.

Legislación española

En cuanto a la entrega de bienes (obsequios) están sujetos a IVA en virtud del art. 2 y 4 de la Ley 77/92 sobre los hechos imposables (entrega de bienes, art. 8 y 9 y prestación de servicios art. 11 y 12), y en cuanto a la base imponible el art. 78 incluye en el concepto de contraprestación la prestación accesoria a la prestación principal, como los servicios, en este caso según la Sentencia los gastos de envío, que habría que incluir por tanto en la base imponible.

1. ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante resolución de 5 de agosto de 1999 el Bundesfinanzhof planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Bertelsmann AG (en lo sucesivo, “Bertelsmann”) y el Finanzamt Wiedenbrück, sobre una serie de liquidaciones por las que se fijó, para los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1990, el impuesto sobre el valor añadido que debía pagar Bertelsmann por obsequios que había entregado a sus clientes como contrapartida de la captación de nuevos clientes potenciales.

El procedimiento principal y la cuestión prejudicial

Bertelsmann es la sociedad dominante de un grupo de sociedades que operan en el sector de los clubes de libros y discos. En los años comprendidos entre 1985 y 1990, las sociedades del grupo Bertelsmann entregaban a sus miembros obsequios, como libros, discos o bicicletas, como contrapartida por la captación de nuevos miembros. Estas sociedades compraban los obsequios a proveedores ajenos al grupo y asumían los gastos de envío de tales obsequios a los miembros que hubieran actuado como intermediarios.

En las liquidaciones correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1990, el Finanzamt consideró que las entregas de los obsequios eran operaciones asimiladas a la permuta e incluyó en la base imponible del IVA de estas operaciones, además del precio de compra de estos obsequios, los gastos de envío pagados por dichas sociedades.

Bertelsmann consideró que la inclusión de los gastos de envío de los obsequios en la base imponible infringía la Sexta Directiva e interpuso, sin procedimiento administrativo previo, un recurso directo (“Sprungklage”) ante el Finanzgericht Münster (Alemania).

Como quiera que se desestimó este recurso, Bertelsmann interpuso un recurso de casación (“Revisión”) ante el Bundesfinanzhof. Este indica en la resolución de remisión que, en su opinión, el valor de los bienes entregados no puede constituir el único elemento de referencia para determinar la base imponible de las entregas controvertidas en el procedimiento principal. En efecto, entiende que la base imponible debe incluir también los gastos de envío, puesto que el envío de los obsequios está incluido en su entrega como prestación accesoria.

No obstante, por entender que el litigio que se le había sometido no podía dirimirse de forma clara basándose en las sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87), y 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93), el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Sobre la cuestión prejudicial

Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe inter-

pretarse en el sentido de que la base imponible en la entrega de un obsequio que constituye la contraprestación por la captación de un nuevo cliente incluye, además del precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio.

Consta que los gastos de envío controvertidos en el procedimiento principal son gastos de transporte. No obstante, también consta que Bertelsmann no reclamaba el pago de estos gastos de envío a los destinatarios de los obsequios. De ello se deduce que el artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva no se aplica al asunto principal. Por tanto, la base imponible de la entrega de tales obsequios debe determinarse a la luz del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a).

En el asunto principal, se realizó una entrega de bienes en contrapartida de una prestación de servicios consistente en la captación de nuevos clientes. A este respecto debe indicarse, por una parte, que existe una relación directa entre la entrega de los obsequios y la captación de nuevos clientes y, por otra parte, que, puesto que los servicios prestados a Bertelsmann se retribuían mediante una entrega de bienes, su valor puede expresarse en dinero.

Procede declarar que, en el asunto principal, el envío de obsequios es, habida cuenta de las circunstancias en que se realiza, una prestación accesoria de la prestación principal, que consiste en la entrega de dichos obsequios. En efecto, los clientes que captan nuevos clientes tienen derecho a la entrega del obsequio y a su envío. Por tanto, la entrega y el envío del obsequio forman una operación única, retribuida mediante una contraprestación consistente en la captación de nuevos clientes.

En cuanto a la determinación de la contraprestación que se utiliza como base imponible de tal operación, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, se trata de un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, *Naturally Yours Cosmetics* y *Empire Stores*).

Además, como precisó el Tribunal de Justicia en el apartado 19 de la sentencia *Empire Stores*, antes citada, para que este valor sea subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello.

Debe señalarse que, por aplicación de este principio, enunciado en la sentencia *Empire Stores*, antes citada, forman parte del valor de la prestación de servicios todos los gastos soportados por el beneficiario para la obtención de la prestación de que se trate, incluidos los gastos de las prestaciones accesorias relacionadas con la entrega de los bienes. De ello se deduce que, en el asunto principal y puesto que el beneficiario no sólo abonó el precio de compra de los obsequios, sino también los gastos de envío para su entrega, estos gastos deben incluirse en la base imponible de dicha entrega.

3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“Conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), 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, la base imponible en la entrega de un obsequio que constituye la contraprestación por la captación de un nuevo cliente incluye, además el precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio.”

4. LA ABOGADA GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEXTA EL 6 DE MARZO DE 2001.

Proponía al Tribunal de Justicia responder de la siguiente forma:

“En la entrega de un obsequio que se envía al destinatario por la captación de un nuevo cliente, la base imponible comprende, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), 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, además del precio de compra del obsequio, los gastos de envío.”