

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA

presentadas el 14 de julio de 1988 *

*Señor Presidente,
Señores Jueces,*

1. La cuestión prejudicial que nos ha planteado el «Value-Added Tax Tribunal» de Londres y, más aún, el largo y detallado texto de la resolución de remisión, son síntomas de las dificultades producidas por la aplicación de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva sobre el IVA¹ en el contexto de los hechos que son objeto del procedimiento principal.
2. La sociedad «Naturally Yours Cosmetics Ltd» (en lo sucesivo, «NYC») se dedica a la venta al por mayor de productos de belleza a minoristas denominadas «asesoras de belleza», quienes a su vez recurren a personas conocidas («anfitrionas») para organizar reuniones privadas durante las que se ofrecen a la venta, a las mujeres allí presentes, los productos de NYC.
3. Las asesoras de belleza —que, al parecer, ejercen su actividad de modo independiente— compran los productos a la sociedad por un precio determinado y los venden a los clientes a un precio al por menor recomendado, constituyendo la diferencia entre los dos precios el beneficio al que tienen derecho.
4. Entran pues, en la categoría de «sujetos pasivos», en el sentido del apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, pero disfrutan de franquicia del IVA, a tenor del artículo 24 de dicha Directiva, dado que su volumen de negocios es inferior al límite mínimo fijado por la legislación británica.
5. En cada reunión, la asesora de belleza ofrece a la anfitriona un tarro de crema de belleza para recompensarle por haber permitido su organización. La asesora compra el tarro a la sociedad NYC por 1,5 UKL, en lugar de su precio normal al por mayor de 10,14 UKL.
6. Sin embargo, los «Commissioners of Customs and Excise» liquidaron el IVA relativo a 1984 sobre la base del último importe citado, invocando las disposiciones del apartado 3 del artículo 10 de la «Value-Added Tax Act» (Ley sobre el Impuesto del Valor Añadido) de 1983, a tenor del cual «si la entrega no tiene contraprestación o si ésta no es monetaria, o no lo es enteramente se considera que su valor es el valor normal de mercado».
7. Considerando que esta disposición era contraria a la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva, cuyo efecto directo invocaba, la sociedad NYC impugnó esta liquidación ante el «Value-Added Tax Tribunal» de Londres, alegando que el impuesto sólo debía gravar el precio de 1,50 UKL pagado por la asesora de belleza por el tarro de crema destinado a regalo.

* Traducido del portugués.

¹ — Sexta 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 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54).

8. Para resolver el litigio, el Juez nacional consideró necesario preguntar al Tribunal de Justicia qué base imponible había que tener en cuenta en un caso como éste.

9. Se trata, en el fondo, de saber cuál es, según los términos de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva, la «contraprestación» recibida a cambio del tarro de crema entregado a las asesoras de belleza por la empresa. ¿Se trata sólo del precio pagado efectivamente por éstas o incluye algo más? Y en caso afirmativo, ¿en qué consiste ese «algo más»?

10. El problema surge porque el concepto de «contraprestación» de la referida letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11, no se define con precisión, haciéndose difícil su aplicación a una situación como la que es objeto de la cuestión prejudicial.

11. La Segunda Directiva sobre el IVA² se refiere, en la letra a) del artículo 8, al concepto equivalente de «contravalor» sobre el que ya se pidió al Tribunal de Justicia que se pronunciara, por sentencia de 5 de febrero de 1981.³

12. Dado que, en una sentencia posterior,⁴ el Tribunal de Justicia precisó que en atención a «la finalidad legislativa común» de ambas Directivas, había que tener en cuenta la jurisprudencia relativa a la Segunda Di-

rectiva, en la interpretación de la Sexta Directiva conviene tener presentes, a propósito del concepto de «contraprestación», los principios ya definidos en la sentencia citada de 5 de febrero de 1981.

13. De esta sentencia (apartados 8 a 14) podemos extraer los siguientes elementos de interpretación:

a) el concepto que hay que interpretar («contravalor» o «contraprestación») forma parte de una disposición de Derecho comunitario que no remite al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance, por lo que su interpretación no se puede dejar a la discreción de cada Estado miembro;

b) como precisa el punto 13 del anexo A de la Segunda Directiva (de la que es parte integrante, en virtud del artículo 20), «se entiende por “contraprestación” todo cuanto se reciba en compensación de la entrega de un bien o de la prestación de servicios, incluidos los gastos accesorios (embalajes, transportes, seguros, etc.) es decir, *no solamente el importe de las sumas percibidas en dinero, sino también, por ejemplo, el valor de los bienes recibidos a cambio [...]*» (la cursiva es nuestra);

c) como resulta de las disposiciones combinadas de la letra a) del artículo 8 y de la letra a) del artículo 2 de la misma Directiva, (que corresponden a la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 y al apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, respectivamente), por regla general, solamente las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas *a título oneroso* están sujetas al impuesto;

2 — 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 del Impuesto sobre el Valor Añadido, DO 71 de 14.4.1967, p. 1303.

3 — Sentencia de 5 de febrero de 1981 en el asunto 154/80, Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rec. 1981, p. 445 y ss.

4 — Sentencia de 8 de marzo de 1988 en el asunto 102/86, Apple and Pear Development Council, Rec. 1988, p. 1443, apartado 10.

d) para que se puedan considerar reunidos los requisitos citados es preciso que exista una *relación directa* de carácter sinalagmático entre el bien entregado (o el servicio prestado) y la contraprestación recibida;

e) del empleo de los términos «a título oneroso» y «todo cuanto se reciba en contraprestación» —así como de las disposiciones del artículo 9 de la Segunda Directiva (apartado 3 del artículo 12 de la Sexta Directiva) relativas al tipo impositivo normal— resulta que el contravalor (o la contraprestación) de la entrega de un bien (o de la prestación de un servicio) debe poder expresarse en dinero; resulta también que esta contraprestación tiene un «valor subjetivo», ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor calculado según criterios objetivos.

14. ¿Cómo aplicar estos principios al caso presente?

15. Comencemos por el contenido de la contraprestación.

16. La letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 enuncia muy claramente que la contraprestación no se limita a la entrega de dinero, sino que está constituida por «la totalidad»⁵ de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener con cargo a estas operaciones» (entrega de bienes o prestación de servicios), del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. Al no especificar lo que se incluye en

esta expresión la Directiva ha pretendido, naturalmente, darle toda la amplitud posible. Por lo demás, eso es lo que corresponde a los objetivos del sistema del IVA: un sistema general de impuesto sobre el consumo, neutro con respecto a la estructura de las operaciones y que asegure, consiguientemente, la cobertura más completa posible en todas las fases de la producción y distribución (véase el quinto considerando de la Primera Directiva).⁶

17. Así pues, todas las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios, así como las importaciones de bienes) efectuadas a título oneroso están incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto (artículo 2 de la Sexta Directiva).

18. La preocupación del legislador de abarcar la totalidad de la base imponible (además, de modo uniforme en toda la Comunidad) se manifiesta, asimismo, en la misma definición de operaciones sujetas (artículos 5 y 6), que engloba diversas operaciones asimiladas a la entrega de bienes o a la prestación de servicios a título oneroso.

19. Si hubiera de excluirse de la contraprestación alguna forma de pago, como, por ejemplo, los servicios prestados a cambio de la entrega de un bien, se abriría la puerta a la evasión fiscal, lo que impediría la consecución de los objetivos de la Sexta Directiva y permitiría que una parte de la base imponible escapara a la tributación, provocando, en su caso, distorsiones en el tratamiento fiscal de situaciones que son, desde el punto de vista económico o comercial, sustancialmente idénticas.

6 — Primera Directiva 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, DO 71 de 14.4.1967, p. 1301.

5 — La cursiva es nuestra.

20. Así pues, las prestaciones de servicios no están excluidas *a priori* del concepto de contraprestación, pues de otro modo no sería difícil escapar del ámbito de aplicación del impuesto.

21. Es cierto que, al explicitar el concepto de «contraprestación», el apartado 13 del anexo A de la Segunda Directiva se refiere exclusivamente al «valor de los *bienes* recibidos a cambio» y no incluye el valor de los *servicios* prestados.

22. Con todo, se trata de una indicación a título de ejemplo y que, por ello, no debe ser entendida de forma restrictiva o literal.

23. La referencia a los *bienes* se justifica, ciertamente, porque se trata del caso más frecuente; pero siempre se podrá reconocer que el hecho de que el legislador no haya mencionado los servicios traduce tal vez las dificultades prácticas que suscita la consideración de éstos en determinados casos.⁷

24. Añadamos a ello que la determinación de la base imponible no debe efectuarse refiriéndose a todas las ventajas que el proveedor pueda obtener de la operación, sino sólo a las que obtenga *en contrapartida* por su prestación, lo que priva de adecuación al ejemplo alegado por la sociedad NYC, de la venta a bajo precio de los productos de una fábrica para dar salida a «stocks» ya antiguos.

25. Sin embargo, es preciso —segundo requisito— que entre el servicio prestado y la entrega del bien exista una relación directa, que permita considerar al primero como contraprestación de la segunda.

26. Todo depende del contrato celebrado.

27. En el presente asunto, los autos —en especial la resolución del Juez remitente— parecen indicar que la situación es la siguiente.

28. El tarro de crema es entregado a la asesora de belleza al precio de 1,5 UKL, a cambio del compromiso por su parte de entregarlo a una anfitriona como regalo por organizar una reunión destinada a promover la venta de los productos de la sociedad NYC.

29. El tarro no puede destinarse a otro fin; en especial, no puede ser vendido a un precio superior a aquél por el que fue vendido a la asesora.

30. Se puede considerar que este precio constituye tan sólo una parte del pago del tarro; si la empresa lo entrega a la asesora a un precio tan bajo es porque, en contrapartida, recibe de ella el servicio que consiste en encontrar una anfitriona y promover la organización de la reunión.

31. A ello se podrá objetar que la tarea de encontrar una anfitriona para organizar la reunión no constituye un servicio prestado a NYC sino más bien un trabajo que la ase-

⁷ — Es curioso observar que en el documento COM(74) 795 final, de 26 de julio de 1974, «Modificaciones a la propuesta de Sexta Directiva del Consejo [...]» citado por el Gobierno portugués, la misma Comisión mencione expresamente como parte del «contravalor» el valor de los servicios obtenidos o que se van a obtener y que, por consiguiente, debe incluirse en la base imponible, al igual que los bienes recibidos a cambio.

sora realiza en interés propio. En efecto, si la reunión no tiene lugar, la asesora de belleza —que ha pagado los productos al mayorista— los dejará de vender o, al menos, se retrasará su venta, al tiempo que la sociedad NYC habrá recibido ya el pago de aquéllos y le sea indiferente que la minorista recupere o no las sumas pagadas.

32. Pero no es así.

33. La demandante tiene interés en que se celebre la reunión puesto que, al parecer, se trata de su único método de venta, dependiendo la salida regular de sus productos de la multiplicación de las reuniones y, por consiguiente, de la intervención de las asesoras en la organización de éstas.

34. Por este motivo —y ciertamente sólo por éste— acepta NYC vender el tarro de crema destinado a servir de regalo a un precio tan bajo. Si sólo se tratara del interés de la asesora de belleza, sería lógico que el mayorista le cobrase el precio normal del producto y que aquélla cargara con el coste total del regalo (posiblemente con algún descuento), que recuperaría a través de las ventas efectuadas a un precio al por menor superior al precio al por mayor.

35. Conforme resulta de los autos, si la asesora de belleza no presta al mayorista el servicio previsto, es decir, si no encuentra el ama de casa que le organice la reunión, el tarro de crema debe ser devuelto o pagado al precio normal de venta al por mayor, lo que constituye prueba suficiente de la afir-

mación de que la contraprestación no está solamente constituida por la suma de 1,5 UKL.

36. La demandante en el asunto principal (la sociedad NYC) aludió, para ilustrar su demostración de la incoherencia de la posición que hemos expuesto, a la venta de una mercancía a un precio muy inferior al precio corriente (eventualmente un precio simbólico), a cambio del compromiso del comprador de adquirir cantidades mayores de esta mercancía. Para la sociedad NYC, este compromiso constituye —como en el caso objeto del presente proceso— un mero elemento del acuerdo global concluido entre las dos partes, el cual, a pesar del valor que ciertamente puede tener para el proveedor, no debería incluirse en la contrapartida a los efectos de determinar la base imponible del IVA. En la vista, el Agente del Gobierno portugués se refirió a este mismo ejemplo, considerando que no es comparable con la situación de que se trata en el presente asunto, puesto que no existe relación directa entre la reducción del precio y la promesa de adquirir posteriormente cantidades suplementarias al precio corriente.

37. A nuestro parecer, de este ejemplo no se puede extraer ningún argumento decisivo.

38. En efecto, una de dos: o las situaciones en cuestión, como ha afirmado el Gobierno portugués, son completamente distintas, porque, en el ejemplo aducido por la NYC, se trata de operaciones sujetas realizadas en condiciones diferentes separadas en el tiempo sin que exista una relación suficiente entre ellas; o bien existen elementos objetivos que permiten considerarlas idénticas y

conducentes, en definitiva, al mismo resultado. A este último respecto, se podría pensar, por ejemplo, en el supuesto de que las partes convengan que si el comprador no respeta su compromiso de adquirir posteriormente cantidades suplementarias de mercancías, debe devolver al proveedor la diferencia entre el precio normal y el reducido. Entonces sería posible comprobar la existencia de una relación directa entre la reducción del precio y el compromiso asumido, con posibilidad de apreciación «subjetiva» precisa del servicio prometido y no prestado en contrapartida por el bien entregado. Pero, incluso en este caso, habría que demostrar que, habida cuenta de la importancia de la reducción, no estamos en presencia de un simple descuento o de una rebaja posteriormente rectificadas o anuladas y que no están incluidas, en principio, en la base imponible [letra b) del apartado 3 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva].

39. En el caso objeto del presente proceso, la existencia de una relación específica entre la entrega de crema a la asesora de belleza (por un precio inferior al normal) y el compromiso de esta última de promover la organización de una reunión privada permite distinguir esta situación de la que consistiría en la entrega de uno o varios tarros de crema a este precio a cambio del compromiso, *sin ninguna otra especificación*, de organizar, *en general*, reuniones para la venta de los productos de la demandante. En efecto, en este último caso sería mucho más difícil hablar de una contraprestación *específica* por la entrega del producto a un precio inferior al precio corriente.

40. En ambos casos, la parte del coste de los tarros de crema que no haya sido abonada en metálico por la minorista, será naturalmente contabilizada por la empresa entre los gastos generales de funcionamiento

y, en su caso, deducida de los beneficios o incluida en el cálculo del precio de las mercancías que vende normalmente. Estamos, entonces, ante simples prácticas contables ligadas a las opciones financieras o de tesorería de la empresa y que en nada alteran la naturaleza de las operaciones en cuestión, cualesquiera que sean las contraprestaciones que lleven consigo.

41. Lo que precede justifica, además (junto con el elevado valor de la reducción con respecto al precio de venta al por mayor: alrededor del 86 %) que no se aplique pura y simplemente el régimen de rebajas y descuentos a que se refiere la letra b) del apartado 3 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva. De hecho, la idea de reciprocidad que está presente en el caso *sub judice* es extraña a estos conceptos.

42. El servicio prestado por la anfitriona, cediendo su casa y colaborando en la organización de la reunión, es extraño al ámbito de las relaciones entre la asesora de belleza y la mayorista NYC y, por tanto, no procede tenerlo en cuenta para la definición de la contraprestación de las ventas de NYC a la asesora. Por consiguiente, las relaciones entre ésta y la anfitriona se sitúan en otra fase del proceso de distribución de los productos.

43. En esa fase, y si las asesoras estuvieran sujetas al impuesto, la oferta gratuita del tarro de crema a la dueña de la casa estaría también sujeta, en principio, a imposición, independientemente de su consideración como contraprestación del servicio prestado por la anfitriona. Como ha recordado el Agente del Gobierno portugués en la vista, el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva considera la disposición de los bienes

de la empresa a título gratuito como una entrega efectuada a título oneroso determinándose entonces la base imponible de acuerdo con los términos de la letra b) del apartado 1 de la sección A del artículo 11.

44. No sería así si la entrega pudiera considerarse como «obsequio de escaso valor» o «muestra comercial», que están excluidas de la asimilación a entregas efectuadas a título oneroso por el apartado 6 del artículo 5. Dado el coste del producto de que se trata, parece, sin embargo, por lo menos dudoso que se pueda aplicar este régimen en el presente asunto.

45. El precio de coste, a los efectos de determinar la base imponible a tenor de la letra b) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 será en realidad de 10,14 UKL, es decir, el precio normal de venta al por mayor del producto que constituye la base imponible del impuesto en la fase anterior del circuito de distribución.

46. Es esto, al fin y al cabo, lo que permite decir que la anfitriona recibe por la organización de la reunión, un obsequio que vale 10,14 UKL (o 12,95 UKL, precio de venta al por menor del mismo producto) y no sólo 1,5 UKL, como sería lógico pensar si se considerara esta cantidad como la única contraprestación recibida por NYC y, como tal, sujeta a tributación.

47. Para que el servicio prestado sea considerado como una parte de la contraprestación correspondiente al bien suministrado y, por consiguiente, sea incluido en la base imponible del IVA, se precisa un tercer requisito: que sea susceptible de evaluación y se pueda expresar en dinero. Como ha expresado el Tribunal de Justicia, este «contra-

lor» debe ser un «valor subjetivo» y no un valor calculado de acuerdo con criterios objetivos.

48. En el caso que nos ocupa no puede excluirse *a priori* que estos requisitos estén reunidos.

49. Las partes contratantes (NYC y las asesoras de belleza) redujeron el precio de venta al por mayor del artículo (el tarro de crema destinado a servir de regalo) entregado a cambio de la prestación de un servicio consistente en organizar una reunión privada.

50. El hecho de que la reducción del precio sólo se aplique en caso de realización efectiva de la reunión, con entrega del tarro de crema a la anfitriona, demuestra que las partes atribuyeron subjetivamente al servicio prestado un valor correspondiente a la reducción del precio. Dado que la parte del precio del bien que no ha sido desembolsada al principio debe serlo si la reunión no tiene lugar, se infiere que dicha parte del precio se paga en forma de la prestación de un servicio o, a falta de esta prestación, mediante la entrega de una cantidad de dinero.

51. Así pues, a nuestro parecer, es legítimo aplicar el impuesto a este valor, en la medida en que éste forma parte integrante de las prestaciones recíprocas de un contrato bilateral, en virtud del cual una de las partes entrega un bien que la otra paga en dinero y, parcialmente, con un servicio que se compromete a prestar.

52. En el caso de una permuta, el valor de cada prestación vale, al fin y al cabo, como contrapartida (o contravalor) de la otra prestación.

53. El problema queda oscurecido por el hecho de que la legislación británica se refiere al *valor normal* («open market value») del bien entregado o del servicio prestado como base de tributación.

54. La aplicación de este concepto a este caso es equívoca.

55. En efecto, lo que se pretende aquí es determinar el valor efectivamente atribuido por los contratantes a la contraprestación, para hacer incidir el impuesto sobre él.

56. Es cierto que la determinación de este valor implica, en las circunstancias del caso, una referencia al precio de venta al por mayor normalmente practicado para este tipo de bienes cuando son suministrados para su venta al público.

57. Pero la manera en que los «Commissioners» han aplicado la norma británica demuestra que, en rigor, se discute la utilización, para apreciar la contraprestación, de un verdadero concepto de *valor normal* como algo ficticio y desligado de los términos de la operación realizada y de la relación sinalagmática establecida entre las dos partes contratantes.

58. En efecto, en un asunto como el presente, se da una relación tal entre las prestaciones recíprocas que se hace imposible conocer el valor que los contratantes han atribuido al servicio que constituye parte de la contraprestación. La determinación de este valor se realiza indirectamente por referencia al precio normal de venta al por mayor

del producto; sin embargo, aun así, no se trata de un valor abstracto, sino de un precio concreto practicado entre las mismas partes contratantes en operaciones «normales», precio que, por lo demás, se aplicará al mismo bien si no se llega a prestar el servicio prometido.

59. De todos modos, no nos gustaría que se concluyera —como postulan la parte demandante y la Comisión, según sus observaciones escritas— que es completamente imposible recurrir al concepto de valor normal o de valor corriente de mercado para determinar la contraprestación, en el marco de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva.

60. En efecto, en determinadas circunstancias, el recurso a este concepto será la única manera de determinar efectivamente el valor de la contraprestación y de someterlo al impuesto, a fin de evitar distorsiones o evasiones fiscales que forzosamente se producirían si se tuviera que prescindir del elemento de la contraprestación no consistente en la entrega de una cantidad determinada de dinero.

61. Como expusimos durante la audiencia, dos contratos de venta de la misma mercancía, cuyo pago se efectúa parte en dinero y parte en bienes o servicios, no pueden recibir un tratamiento fiscal diferente con el pretexto de que en uno de los contratos, las partes han fijado el valor del bien entregado o del servicio prestado a cambio, mientras que en el otro, no lo han hecho así. Sólo el recurso al valor normal o al valor corriente de mercado permitirá evitar la distorsión que resultaría de la aplicación de un trato distinto a operaciones que tienen un contenido rigurosamente idéntico.

62. Esta conclusión no puede ser invalidada por el hecho de que la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva —a excepción de los casos particulares contemplados en la letra d) de la misma disposición o en la letra b) del apartado 1 de la sección B del artículo 11 (importaciones)— no contemple, en general, la utilización del concepto de «valor normal».

63. Tampoco puede ser invalidada por el hecho de que se haya eliminado de la versión final de la Directiva, la referencia a este concepto y sin embargo, se encontraba en el proyecto inicial.⁸ Si esta eliminación tiene algún sentido (y ciertamente lo tiene), es, en la parte que nos interesa, que en este tipo de operaciones se ha querido sustituir como base imponible la referencia al valor normal de la *operación de que se trata* (en el sentido del valor normal del bien o del servicio prestado) por la referencia a la *contraprestación*, cuyo valor es necesario determinar de un modo que la Directiva no ha explicitado.

64. En efecto, al precisar que, en el caso general de entregas de bienes y prestaciones de servicios, 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», el legislador no ha precisado la manera en que conviene determinar o apreciar esta contra-

8 — Véase la propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común de impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973 (DO C 80 de 5.10.1973, p. 1; acta de la sesión del Parlamento Europeo de 14 de marzo de 1974; DO C 40, de 8.4.1974, p. 34 y ss.).

prestación cuando ésta no consiste en una cantidad de dinero.⁹

65. De acuerdo con la interpretación del Tribunal de Justicia (en particular en la sentencia de 5 de febrero de 1981 antes citada) esta «manera» debe ser la más directa y la que produzca menos distorsiones, respetando en lo posible el sistema general de la Sexta Directiva.

66. En ciertos casos, el recurso al concepto de valor normal será, como hemos dicho, la única manera de valorar la contraprestación y evitar las distorsiones o ventajas fiscales injustificadas que resultarían de su omisión.

67. La Comisión parece haber aceptado este hecho en las observaciones que ha presentado en el asunto 154/80,¹⁰ y así lo han reconocido tanto el abogado de la sociedad NYC como el Agente de la Comisión en la vista del presente asunto.

68. Pero, como hemos observado en nuestras conclusiones en el asunto Direct Cosmetics,¹¹ el valor normal no se debe tener en cuenta más que en defecto de un precio pagado por el adquirente y cuando sea im-

9 — Esta conclusión debe compararse con la conclusión a la que llegó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 1 de febrero de 1977 en el asunto 51/76, *Nederlandse Ondernemingen/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (Rec. 1977, p. 113 y pp. 125 y 126, apartados 14 a 18, relativos a la correcta interpretación de la expresión «bienes de inversión» a la que se refiere el tercer guión del apartado 1 del artículo 17 de la Segunda Directiva). En este asunto el Tribunal de Justicia consideró que, dado que la Directiva no contiene todas las indicaciones precisas para definir de modo uniforme y exacto las exigencias que se deben satisfacer (por lo que respecta a la duración, el valor y las reglas de amortización que se deben aplicar) para que un bien pueda calificarse como bien de inversión, los Estados miembros gozan de un margen de apreciación de estas exigencias.

10 — Rec. 1981, pp. 449 y 450.

11 — Conclusiones en los asuntos acumulados 138 y 139/86, *Direct Cosmetics y Laughton Photographs*, presentadas en la audiencia de 27 de enero de 1988, Rec. 1988, pp. 3937 y 3949.

posible (o, al menos, demasiado difícil) atribuir de otro modo a la contraprestación su valor efectivo en la operación o, al menos, su valor real en el mercado. En este punto, debemos decir que la expresión de la legislación británica y de la versión inglesa de la Sexta Directiva —«open market value», que equivale a «valor normal de mercado»— nos parece más acertada que la expresión «valor normal» utilizada en las versiones latinas de la Directiva. Sólo a falta de *mercado* será preciso recurrir a un valor no real o a una mera estimación.

buir con todo rigor (aunque indirectamente), en las relaciones entre las partes, un valor al servicio prestado en contrapartida por el bien suministrado, sin necesidad de recurrir al concepto de valor normal o al de valor normal de mercado, al contrario de lo que podrían hacernos creer los términos de la disposición nacional (y, en particular, los de la traducción corriente que de ellos se puede hacer en las diversas lenguas latinas), en aplicación de la cual fue tomada la decisión de los Commissioners.

69. En cualquier caso, como impuesto sobre el consumo, el IVA debe gravar tan exactamente como sea posible el gasto efectivo del consumidor y, por tanto, la sustitución de los valores reales por los normales sólo se deberá admitir (salvo en los casos en que esté expresamente previsto) en defecto de otra solución que constituya una aproximación mejor a lo que el Tribunal de Justicia ha denominado «valor subjetivo» de la contrapartida.

72. No tratándose en este caso de juzgar la compatibilidad de esta norma con el Derecho comunitario, no tiene sentido hacer juicios de carácter general sobre los términos en los que se ha redactado. Por consiguiente en la respuesta que a continuación proponemos, nos limitaremos a indicar cuáles nos parecen ser los principios de interpretación de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva que permiten decidir el caso *sub specie*.

70. Esto es lo que el Tribunal de Justicia acaba de confirmar en su reciente sentencia de 12 de julio de 1988, en el asunto *Direct Cosmetics*, ya citado, declarando (en el apartado 53 de los fundamentos de derecho) que el «valor normal en el sentido del régimen excepcional de que se trata, debe comprenderse como el valor más próximo al valor de mercado en la venta al por menor, es decir, del precio real pagado por el consumidor final».

73. Añadiremos simplemente que no se debe determinar el valor del servicio incluido en la contraprestación por referencia a su productividad, sino a su valor subjetivo en las relaciones entre las partes, siendo, por tanto, independiente del éxito mayor o menor de las reuniones privadas, es decir, del importe de beneficio obtenido. Del mismo modo, tienen un precio el proyecto de un arquitecto o la consulta de un profesor universitario, independientemente de que el proyecto del primero sea elegido en un concurso o que la consulta del segundo sirva para ganar o no el pleito en cuestión.

71. Las circunstancias del presente caso hacen posible este enfoque, pues permiten atribuir

74. De acuerdo con lo que precede, proponemos a este Tribunal de Justicia que declare que, en un caso como el que ha planteado el «Value-Added Tax Tribunal» de Londres —en el que un proveedor (mayorista) entrega los bienes (el producto incentivador) a un tercero (el minorista) a un precio sensiblemente inferior al precio al que le entrega idénticos artículos para su reventa al público, comprometiéndose el minorista a utilizar el producto incentivador para recompensar a otra persona por la organización de una reunión durante la cual se ofrece a la venta el conjunto de los productos del mayorista, entendiéndose que a falta de dicha reunión, el producto incentivador debe devolverse al proveedor o pagarse a su precio de venta al por mayor— la base imponible está constituida conforme a la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11 de la Sexta Directiva, por la suma del precio pagado al mayorista y el valor del servicio prestado por el minorista induciendo a una tercera persona a organizar la reunión; el valor de este servicio puede considerarse igual a la diferencia entre el precio que el detallista paga normalmente por el producto para la reventa al público y el precio que ha pagado efectivamente por dicho producto incentivador.