

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. JACOBS

presentadas el 20 de septiembre de 2001<sup>1</sup>

1. Este asunto se refiere a la forma de determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en un supuesto en el que el fabricante de un artículo aplica un sistema de promoción de ventas consistente en compensar a un minorista por la reducción de precio que éste concede a su cliente a cambio de un cupón o vale emitido por el fabricante. Además, en la cadena entre el fabricante y el minorista intervienen uno o más intermediarios, y el reembolso no afecta a los precios que pagan o reciben dichos intermediarios.

2. La Comisión considera que, al no establecer que se ajuste en estas circunstancias la base imponible correspondiente al fabricante, las autoridades alemanas han incumplido las obligaciones que les incumben en virtud de la Sexta Directiva de IVA,<sup>2</sup> en particular teniendo en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia Elida Gibbs.<sup>3</sup>

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — Sentencia de 24 de octubre de 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339).

**Marco normativo**

*El sistema del IVA en general*

3. El principio sobre el que se basa el IVA se establece en el artículo 2 de la Primera Directiva de IVA<sup>4</sup> como sigue:

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado

4 — Directiva 67/227/CBE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»).

sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»<sup>5</sup>

soportan la carga de impuesto alguno.<sup>6</sup> Únicamente el consumidor final que se encuentra en el extremo de la cadena de operaciones soporta de hecho dicha carga.

#### *Disposiciones aplicables de la Sexta Directiva*

4. El sistema de deducciones está concebido para evitar un efecto acumulativo cuando el IVA se ha percibido asimismo sobre los bienes y/o servicios utilizados para producir los bienes que se entregan o los servicios que se prestan, es decir, para evitar que se recaude IVA sobre el IVA devengado. El sistema funciona de modo que va creándose una cadena de operaciones en la cual el importe neto adeudado en cada uno de los eslabones está constituido por una determinada proporción del valor añadido en esa fase. Cuando la cadena llega a su fin, el importe total recaudado es igual a la correspondiente proporción del precio final.

5. Este enfoque garantiza además la «neutralidad» del IVA respecto a los sujetos pasivos que son proveedores en la cadena de operaciones. Son responsables del pago del impuesto porque están obligados a repercutir IVA a los destinatarios de los bienes o servicios que proveen, pero gracias al sistema de deducciones en principio no

6. En virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible de las operaciones realizadas en el interior de un país está constituida, con ciertas excepciones de detalle que no afectan al presente asunto, por lo siguiente:

«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».

7. El artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), precisa que no se incluyen en la base imponible «las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador o al desti-

5 — Cuando un sujeto pasivo realiza una operación sujeta al IVA, se denomina «IVA repercutido» el impuesto que se devenga por dicha operación e «IVA soportado» el impuesto sobre los insumos utilizados para realizar la operación.

6 — Con la excepción aparentemente paradójica de las operaciones exentas, en las que el proveedor soporta algunas veces la carga de que una parte del IVA que le ha sido repercutido no sea deducible. Sin embargo, las operaciones exentas no son objeto de este asunto.

natario con efecto en el mismo momento en que la operación se realice».

8. Según el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero:

«En los casos de [...] reducción del precio, después del [momento en] que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

9. El artículo 17, apartado 2, establece lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

- a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]».

10. Con arreglo al artículo 20, apartado 1:

«Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

[...]

- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la [cuantía] de las deducciones, especialmente en los casos de [...] rebajas obtenidas en los precios. [...]»

11. Por último, en virtud del artículo 21:

«Serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

1. en operaciones de régimen interior:

[...]

- c) cualquier persona que mencione la cuota del impuesto sobre el valor añadido en una factura o en cualquier otro documento que [produzca] sus efectos.

*La sentencia del Tribunal de Justicia Elida Gibbs*

[...]

*La normativa alemana controvertida*

12. El artículo 17, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») establece lo siguiente:

«En el supuesto de que se modifique [...] la base imponible de una operación sujeta,

1. el empresario que realizó la entrega de bienes o prestación de servicios ajustará el importe del impuesto repercutido y
2. el empresario que recibió la entrega de bienes o prestación de servicios ajustará el importe del impuesto soportado deducible en relación con esa operación;

[...]

13. En este asunto,<sup>7</sup> un fabricante utilizaba dos sistemas distintos de promoción de ventas. El sistema de descuento («money-off») consistía en que un minorista aceptaba en pago de parte del precio de un artículo los cupones de descuento entregados por los clientes y el fabricante le reembolsaba el importe del descuento practicado, independientemente de que hubiese adquirido los bienes directamente al fabricante o por medio de un mayorista. El sistema de reembolso («cash-back») consistía en que el fabricante imprimía en el embalaje de sus productos cupones con un valor nominal determinado y se los canjeaba por dinero directamente a los consumidores finales que los presentasen.<sup>8</sup> El VAT and Duties Tribunal de Londres preguntó al Tribunal de Justicia si la base imponible correspondiente al fabricante era el precio de venta original de los bienes o ese precio menos el reembolso.

14. En su respuesta a esa pregunta, el Tribunal de Justicia destacó los principios

<sup>7</sup> — Citado en la nota 3 *supra*.

<sup>8</sup> — El término «cash-back» se utiliza también, al menos en el Reino Unido, para designar una práctica comercial distinta. Cuando un cliente paga con una tarjeta de crédito o débito, el comerciante puede ofrecerle cargar en la tarjeta un importe superior al necesario para pagar los bienes adquiridos y entregar al cliente dinero en metálico por la diferencia entre ambos importes. Este arreglo práctico no tiene repercusión alguna a efectos de IVA y es completamente distinto del sistema de reembolso de que se trata en el asunto Elida Gibbs y en el caso de autos, sin perjuicio de que el término «cash-back» se use para ambos supuestos.

básicos del sistema del IVA, en particular su neutralidad respecto a los sujetos pasivos y el hecho de que es el consumidor final quien soporta la carga del impuesto, por lo que la base imponible sobre la que se calcula el IVA devengado no puede ser superior a la contraprestación realmente pagada por el consumidor.<sup>9</sup>

15. Basándose en estos principios e interpretando, de acuerdo con su jurisprudencia anterior,<sup>10</sup> el concepto de «contraprestación» al que hace referencia el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), en el sentido de que dicha contraprestación es el valor realmente percibido en cada caso concreto, el Tribunal de Justicia declaró que, en relación con cualquiera de los sistemas en cuestión:

«No sería [...] conforme a la Directiva que la base imponible sobre la que se calcula el IVA devengado por el fabricante, como sujeto pasivo, fuera más elevada que la cantidad que recibió finalmente. Si así ocurriera, no se estaría respetando el principio de la neutralidad del IVA para los sujetos pasivos, entre los cuales se encuentran el fabricante.

Por consiguiente, la base imponible aplicable al fabricante como sujeto pasivo debe

consistir en el importe correspondiente al precio al que este último vendió sus artículos a los mayoristas o a los minoristas, menos el valor de los cupones.

Corroborada dicha interpretación el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva que, a fin de garantizar la neutralidad de la posición del sujeto pasivo, dispone que, en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»<sup>11</sup>

16. El Tribunal de Justicia consideró que esa apreciación no quedaba desvirtuada por el hecho de que no existiese una relación contractual directa entre el fabricante y el consumidor final<sup>12</sup> y desestimó los argumentos contrarios que invocaban los Gobiernos del Reino Unido, alemán y helénico, quienes afirmaban que realizar los ajustes correspondientes en la base imponible de los comerciantes intermedarios haría el sistema impracticable y que, de hecho, no existía ninguna necesidad de realizar tales ajustes.<sup>13</sup>

9 — Véanse los apartados 18 a 25 de dicha sentencia.

10 — Sentencias de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade (89/81, Rec. p. 1277), apartado 13; de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 16, y de 27 de marzo de 1990, Boots Company (126/88, Rec. p. I-1235), apartado 19.

11 — Apartados 28 a 30.

12 — Apartado 31.

13 — Apartados 32 y 33.

## El procedimiento en el caso de autos

17. En 1992, la Comisión preguntó a todos los Estados miembros si, con arreglo a su legislación, un fabricante que reembolsase a un minorista el descuento practicado por éste a un consumidor final a cambio de un cupón tenía derecho a reducir su base imponible en consecuencia. El Gobierno alemán respondió que, de acuerdo con el artículo 17, apartado 1, de la UStG, sólo cabía dicha reducción si se había afectado a la cuantía de la operación entre el fabricante y su cliente inmediato; si se reembolsaba a una persona situada en un punto más alejado de la cadena de operaciones, el fabricante no podía reducir su base imponible.

mania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Sexta Directiva, al no adoptar las disposiciones que permitan que se ajuste la base imponible correspondiente al fabricante cuando rescata cupones de descuento.

19. Los Gobiernos francés y del Reino Unido anunciaron su intención de intervenir en el procedimiento en apoyo de las pretensiones de Alemania, pero el Gobierno francés posteriormente desistió.<sup>15</sup> El Reino Unido presentó su escrito de formalización de la intervención. En la vista oral, los Gobiernos alemán y del Reino Unido y la Comisión presentaron sus informes orales.

## Análisis

18. La Comisión consideró que esa situación era incompatible con la Sexta Directiva e inició el procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE) pero, tras un intercambio de correspondencia, aceptó suspender dicho procedimiento a la espera de que se dictase la sentencia del asunto *Elida Gibbs*. Como, después de que se pronunciase la sentencia, el Gobierno alemán no modificó su legislación sino que mantuvo su postura anterior,<sup>14</sup> la Comisión emitió un dictamen motivado el 23 de marzo de 1998 e interpuso el presente recurso el 26 de noviembre de 1998, con el fin de que se declare que la República Federal de Ale-

### *Alcance de la controversia*

20. En primer lugar, no se discute que las disposiciones alemanas de que se trata tienen en realidad el efecto que la Comisión les atribuye. La cuestión sobre la que hay que decidir es si dicho efecto es compatible con la Sexta Directiva.

14 — Según afirmó una circular de 15 de abril de 1998 del Ministro Federal de Hacienda a las autoridades tributarias de los Länder.

15 — Mediante escrito de 4 de octubre de 1999, la Comisión declara que las autoridades francesas adoptaron el 8 de noviembre de 1999 las disposiciones administrativas necesarias para que su práctica respete la sentencia *Elida Gibbs*.

21. En segundo lugar, la Comisión persigue que se declare el incumplimiento de Alemania únicamente en relación con el tratamiento que da a los cupones de descuento, aunque, como ha señalado el Gobierno alemán, dedica una parte considerable de sus observaciones al tratamiento de los cupones de reembolso.

22. Queda claro que el Tribunal de Justicia debe pronunciarse únicamente sobre el tratamiento de los cupones de descuento.

23. Sin embargo, lo que critica la Comisión es que Alemania no permita que se ajuste la base imponible del fabricante cuando rescata un cupón pagando en efectivo a un minorista que aceptó el cupón en pago de parte del precio de los bienes vendidos a un consumidor final, *cuando el fabricante no entregó directamente esos bienes al minorista*. Por lo que respecta al ajuste de la base imponible del fabricante, no existe diferencia alguna entre la situación descrita y otra en la que el pago en efectivo se realice directamente al consumidor. Lo que se discute es la posibilidad de ajustar la base imponible de un proveedor como consecuencia de un pago (reducción de precio o rebaja) que «se salta» uno o más eslabones de la cadena normal del IVA.

24. En la vista oral, el Gobierno alemán sostuvo que la situación de los sistemas de descuento y de reembolso era muy distinta. Sin embargo, esta afirmación parecía basarse en los ejemplos que figuraban en la tabla que dicho Gobierno presentó ante el Tribunal de Justicia, en los cuales el fabricante vendía directamente al minorista.<sup>16</sup> En ese supuesto, la normativa alemana permite que se ajuste la base imponible correspondiente a la primera entrega de bienes si se utiliza un cupón de descuento, pero no si se utiliza un cupón de reembolso que dé lugar a un pago del fabricante al consumidor final directamente. Por tanto, en ese caso existe una diferencia, pero la diferencia desaparece si se añade otro eslabón a la cadena existente entre el fabricante y el minorista, por ejemplo un mayorista. En este supuesto, que es el que denuncia la Comisión, la normativa alemana impide igualmente que se ajuste la base imponible del fabricante en relación con los cupones de descuento y con los cupones de reembolso.

25. Por ello, a pesar del carácter limitado del objeto formal del litigio, en mi opinión es aceptable considerar a los efectos del análisis la situación de los cupones de reembolso al mismo tiempo que la de los cupones de descuento.

26. En tercer lugar, los Gobiernos alemán y del Reino Unido sugieren al Tribunal de

16 — Esa situación está siendo actualmente examinada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-398/99, Yorkshire Cooperatives, en el cual la Abogada General Stix-Hackl ha presentado recientemente sus conclusiones.

Justicia que reconsidere la doctrina emitida en su sentencia Elida Gibbs, o bien apartándose de ella, o bien limitando de algún modo sus efectos.<sup>17</sup> La Comisión señala que los argumentos invocados por el Gobierno alemán son esencialmente los mismos que presentó en ese asunto y que el Tribunal de Justicia desestimó de forma expresa. Ambos Gobiernos consideran que esa sentencia es incompatible con los principios del sistema del IVA, al menos en parte. El Gobierno del Reino Unido pone de manifiesto que la sentencia fue pronunciada por una Sala de cinco jueces, que se había reducido a tres, y que contradecía las conclusiones del Abogado General.

### *La cadena básica*

29. Es necesario examinar algunos ejemplos detallados del funcionamiento del sistema. Para ello, puede ser de ayuda describir en este momento un modelo simplificado de la cadena normal del IVA. Procede subrayar que dicho modelo, al igual que los modelos similares que utilizan las partes en sus observaciones, tiene naturaleza abstracta y no reproduce por completo las complejas realidades que presenta el IVA en el tráfico real. No obstante, y a pesar de su grado de abstracción, proporciona una idea precisa de la aplicación del impuesto.

27. Ciertamente, los argumentos contra Alemania parecen fuertes y la postura de dicho Estado miembro difícil de defender, salvo que se modifique la doctrina del asunto Elida Gibbs. Los términos de la sentencia son claros y es de todos conocido que las normas alemanas no son conformes con los mismos.

30. Basaré mi cadena simplificada en la que utiliza el Gobierno alemán en su escrito de dúplica, que se compone de cuatro partes y tres operaciones. Las cuatro partes son tres sujetos pasivos (que pueden ser un fabricante, un mayorista y un minorista) y un consumidor final. Me referiré a ellas como A, B, C y D.

28. Por tanto, cabe analizar este asunto como si se tratara de una reapertura ante el Pleno del Tribunal de Justicia de las cuestiones tratadas en el asunto Elida Gibbs.

31. Podemos asumir que las operaciones en cuestión son ventas sucesivas del mismo artículo y que el precio aumenta en cada fase, aunque en principio lo esencial sería igual para otros tipos de cadena. De hecho, es casi inevitable que los sistemas de cupones «con salto», por su propia naturaleza, se apliquen únicamente a supuestos

17 — Si bien el Reino Unido ha modificado su normativa para que fuese conforme con la sentencia y Alemania es actualmente el único Estado miembro que no la ha cumplido.

de bienes y a aquellos casos en los cuales las operaciones de la cadena no transforman apenas dichos bienes: el objetivo de A es promocionar la venta de sus propias mercancías, no de mercancías que incorporen bienes o servicios suministrados por él.

32. Para que el análisis sea lo más sencillo posible, tomaré un tipo impositivo ficticio del 10 % y asumiré que el precio aumenta en cada fase en 100 unidades monetarias, sin incluir el impuesto.

33. Así pues, la cadena básica es la siguiente: (i) A vende a B por un precio neto de 100, más 10 % de IVA, lo que hace un total de 110, y debe pagar a las autoridades tributarias el impuesto repercutido por importe de 10;<sup>18</sup> (ii) B vende a C por un precio neto de 200, más 10 % de IVA, lo que hace un total de 220; B debe por tanto pagar a las autoridades tributarias el impuesto repercutido por importe de 20, del que deduce su impuesto soportado por importe de 10; (iii) C vende a D por un precio de venta al público de 330 (IVA incluido), que se compone de un precio neto de 300 más 10 % de IVA; C debe a su vez pagar a las autoridades tributarias 10, que corresponden al IVA de 30 que grava el artículo en esta fase menos las 20 que ya han sido pagadas en las fases anteriores.

34. En esta cadena, los empresarios A, B y C en realidad no han soportado la carga de

ningún IVA, sino que se han limitado a añadir el IVA proporcional a la cuantía en la que han aumentado el precio neto y se lo han repercutido a la siguiente persona de la cadena, junto con el importe de IVA que ya gravaba sus insumos. En cada fase, el empresario de que se trata recauda de la siguiente persona la totalidad del impuesto repercutido y paga a las autoridades tributarias la diferencia entre ese importe y el impuesto soportado por él. Sin embargo, D, que se encuentra al final de la cadena y no es un sujeto pasivo que vaya a utilizar los bienes para realizar sus actividades gravadas, paga el precio neto total de 300, más el IVA al 10 %, lo que hace un total de 330.

#### *Las variantes básicas*

35. El asunto Elida Gibbs trataba fundamentalmente de dos variantes de la cadena básica descrita, y ambas han sido analizadas en el caso de autos.

36. La primera variante consiste en que A entrega a D un cupón de descuento (lo más sencillo será suponer que el valor nominal del cupón es 11) y al mismo tiempo promete que reembolsará a C el valor nominal de dicho cupón si C lo acepta como pago por D de parte del precio de los bienes fabricados por A. En esta variante, no se afecta a los importes netos pagados o recibidos por B.

18 — Menos el impuesto soportado sobre los insumos utilizados para fabricar el bien, pero es más sencillo asumir a estos efectos que no existe dicho impuesto.

37. La segunda consiste en que A entrega a D un cupón de reembolso (en general irá pegado a los bienes, de modo que sirva además de prueba de compra) y reembolsa directamente a D el valor nominal de dicho cupón (supondré que también asciende a 11). En esta variante, no se afecta a los importes netos pagados o recibidos por B o por C.

38. En ambos casos, el importe del reembolso o reducción que se aplica a D (11) es un precio «IVA incluido». Por tanto, procede considerar que incluye una parte neta de 10 y una parte de IVA de 1.

39. Como he señalado anteriormente, no existe ninguna diferencia esencial a los presentes efectos entre estas dos variantes. La cuestión específica de este asunto se refiere a la operación entre A y B y es si puede reducirse la base imponible de A (y, en consecuencia, el importe de su impuesto repercutido), sin afectar al importe del impuesto soportado que B puede deducir.

40. La Comisión considera de forma global la situación y el efecto que tiene sobre ella la sentencia Elida Gibbs.

41. Alega que si el fabricante ha vendido un artículo a un intermediario por un precio de 110, IVA incluido (100 de precio neto), y después realiza un reembolso promocional por importe de 11, IVA incluido, (10 de importe neto), la base imponible debe ser  $100 - 10 = 90$ , y el impuesto  $10 - 1 = 9$ . Esto es así independientemente de que las 11 se hayan reembolsado o descontado al mismo intermediario, a un intermediario que esté más alejado en la cadena de operaciones, o al consumidor final. Hacer al fabricante responsable del pago de un importe superior sería incompatible con el principio de neutralidad.

42. Además, si el consumidor final ha obtenido una reducción o un reembolso parcial del precio pagado, el importe total del IVA devengado no puede ser superior al precio realmente pagado (es decir después de restar la reducción o el reembolso), multiplicado por el tipo impositivo aplicable. Así pues, si un consumidor adquiere un artículo por un precio de 330, IVA incluido (300 de precio neto),<sup>19</sup> y se le aplica una reducción o reembolso de 11, lo que hace un precio final, IVA incluido, de 319 (290 de precio neto), el importe total del IVA recaudado debe ser 29 (el 10 % de 290). Sería contrario a la Sexta Directiva recaudar un total de 30 en este supuesto.

43. Al contrario que la Comisión, los Gobiernos alemán y del Reino Unido

<sup>19</sup> — He modificado las cifras utilizadas por la Comisión para que se ajusten a mi ejemplo básico antes descrito.

consideran individualmente cada una de las operaciones que forman parte de la cadena y alegan que la neutralidad, la seguridad y el control efectivo sólo pueden garantizarse si cada uno de los empresarios que forman parte de la cadena deduce de su impuesto repercutido el importe exacto de IVA que ha soportado. Por ello, cualquier ajuste que se realice debe afectar a ambas partes de la operación. Si una cantidad de dinero pasa de unas manos a otras fuera de una determinada operación de la cadena, no puede tener consecuencias en el importe del impuesto que se recaude respecto a esa operación.

44. Ambos Gobiernos presentan diversas alegaciones específicas en contra del punto de vista adoptado por la Comisión (y por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Elida Gibbs*), que analizaré en el momento oportuno. Cabe agruparlas en tres categorías —discrepancias sobre el impuesto que debe recaudarse, pérdida de ingresos fiscales y distorsiones de la competencia— pero han sido presentadas, al igual que las de la Comisión, en función de los distintos principios básicos del sistema del IVA.

45. Sin embargo, los puntos de vista opuestos sugieren que, en los tipos de sistemas de cupones de que se trata, puede no ser posible reconciliar por completo todos esos principios. Si bien es necesario reconciliarlos siempre que sea posible, no es fácil, como señaló el Abogado General Fennelly en sus conclusiones presentadas en el

asunto *Kuwait Petroleum*,<sup>20</sup> extraer de la jurisprudencia «un conjunto de normas totalmente coherente que se pueda aplicar con toda seguridad a todos los planes de promoción concebidos por el ingenio del comercio».

#### *Los principios en competencia*

46. Ambas partes subrayan la neutralidad del IVA respecto a los empresarios: la carga real del impuesto sólo debe soportarse en la fase de consumo final y el impuesto devengado en las fases anteriores de la cadena debe trasladarse a dicha fase final.

47. Sin embargo, tienen puntos de vista diferentes respecto a lo que exige dicha neutralidad. Según la Comisión, el principio implica que un sujeto pasivo no puede estar obligado a pagar a las autoridades tributarias IVA sobre una cantidad superior al precio que, al final, ha recibido realmente en relación con la operación y que el impuesto total recaudado en toda la cadena debe ser igual a la proporción correspondiente del precio neto final. Según Alema-

20 — Conclusiones presentadas en el asunto *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Rec. 1999, p. I-2323), punto 44.

nia y el Reino Unido, implica que el importe que se deduzca en relación con una operación debe ser igual al importe repercutido en la operación anterior.

48. Si los hechos transcurren de forma normal, como en la cadena básica antes descrita, ambas implicaciones son ciertas y totalmente compatibles.

49. En cambio, en las variantes de que se trata en este asunto, no es fácil tener en cuenta el hecho de que se conceda una reducción de precio después de realizada la entrega de bienes, en forma de pago de A a C o D, sin comprometer una u otra implicación.

50. Si se permite a A (que ha soportado la carga del descuento o reembolso) reducir su base imponible en consecuencia, el impuesto repercutido por él ya no corresponderá al impuesto soportado por B. Salvo que su situación fiscal se modifique también, B tendrá derecho a deducir de su impuesto repercutido un importe superior al impuesto que ha soportado. Pero si no se permite a A reducir su base imponible, deberá pagar a las autoridades tributarias IVA sobre un importe superior al que haya recibido efectivamente y el importe total del IVA recaudado en relación con todas las operaciones de la cadena será mayor que el precio pagado finalmente por D, multiplicado por el tipo de IVA apropiado.

51. Este asunto se refiere a la base imponible de la entrega de bienes de A a B. Según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible es la contraprestación que obtenga quien realiza la entrega. Como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia *Elida Gibbs*,<sup>21</sup> dicha contraprestación es el valor realmente percibido en cada caso concreto. Con esa afirmación el Tribunal no estaba innovando sino recordando una jurisprudencia reiterada que se remonta a 1981, y desde entonces la regla ha sido reafirmada de nuevo.<sup>22</sup> En el caso de autos está claro que, si se define así, la contraprestación recibida por A, una vez que se ha hecho el pago promocional, es inferior a la que inicialmente le pagó B.

52. Además, la naturaleza del IVA consiste en que represente una proporción determinada del valor añadido en cada fase de la cadena y, en la fase de consumo final, la misma proporción del valor global generado en la cadena de operaciones. Según el tenor del artículo 2 de la Primera Directiva, es «un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen». En el caso de autos, una vez hecho el pago

21 — Apartado 27.

22 — Véanse, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de octubre de 1997, *Filibeck* (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 13, y más recientemente la sentencia de 29 de mayo de 2001, *Freemans* (C-86/99, Rec. p. I-4167), apartado 27.

promocional, el valor global de la cadena de operaciones es inferior al valor sin reducir de la entrega de C a D.

ello no tiene efecto en la base imponible ni en la cuota impositiva de las operaciones segunda y tercera, ni tampoco en el importe del IVA soportado que B tiene derecho a deducir en relación con la primera operación. Por tanto, el total del IVA recaudado es  $9 + 10 + 10$ .

53. Teniendo en cuenta lo anterior, analizaré a continuación las alegaciones específicas presentadas por los Gobiernos alemán y del Reino Unido.

*Discrepancias sobre el impuesto que debe recaudarse y el control*

54. Puede ser de utilidad volver en este punto a los modelos simplificados de cadena antes descritos, para analizar qué sucede exactamente si se adopta el punto de vista de Alemania o el de la Comisión.

56. En la variante de reembolso, A paga a D un importe de 11 en relación con la compra por D a C por un precio de 330, IVA incluido. Según el punto de vista de Alemania, y al igual que en el caso anterior, el reembolso no tiene efecto en ninguna de las tres operaciones. Según el punto de vista de la Comisión, el único efecto es, al igual que en el caso anterior, que A reduce su base imponible en 10 y su cuota de IVA repercutido en 1. No se modifican los importes de IVA soportado que tienen derecho a deducir B y C.

55. En la variante de descuento, D paga a C un importe de 319 en metálico, más un cupón por valor de 11, y A paga 11 a C a cambio del cupón. Según el punto de vista de Alemania, el descuento no tiene efecto en ninguna de las cuotas de IVA ( $10 + 10 + 10$ ) que se recaudan en las tres fases de la cadena, ya que es independiente de esas tres operaciones. Según el punto de vista de la Comisión, el descuento permite a A reducir su base imponible en 10 y, por consiguiente, su cuota de IVA repercutido en 1, pero

57. El motivo por el cual las dos variantes dan lugar al mismo resultado según cada uno de los puntos de vista es que el pago «con salto» se desplaza simplemente a una fase más cerca o más lejos de la primera operación, pero siempre existe al menos un empresario en la cadena que ni recibe ni realiza el pago. Parece que no se discute que si no existiera dicho «salto», como por ejemplo si A vendiese directamente a C y éste a D y D pagase una parte del precio

con un cupón que A rescatase posteriormente a C,<sup>23</sup> o si el cupón utilizado por D fuese rescatado primero por B a C y después por A a B, o si A vendiese directamente a D y le devolviese después parte del precio, todas las bases imponible se ajustarían.

58. Sin embargo, en el tipo de supuesto «con salto» de que se trata en este asunto, la postura que adoptó el Tribunal de Justicia en la sentencia *Elida Gibbs* y que defiende la Comisión en el caso de autos supone que la base imponible de A corresponde al valor realmente percibido por él y que el importe del IVA recaudado por las autoridades tributarias es exactamente proporcional al valor final acumulado en la cadena de operaciones, mientras que el punto de vista que adoptan Alemania y el Reino Unido no conduce a ninguno de esos dos resultados.

59. Por otra parte, la doctrina de la sentencia *Elida Gibbs* da lugar a una situación en la que A, que inicialmente ha repercutido a B IVA por importe de 10 (que B deduce del impuesto repercutido en su venta a C, a pagar a las autoridades tributarias), tiene posteriormente derecho a reducir retroactivamente dicho importe a 9, sin afectar al derecho de B a deducir 10. Alemania y el Reino Unido consideran que esa discrepancia es inadmisibles, porque provoca un desfase entre el impuesto adeudado a las autoridades tributarias y el impuesto recaudado.

60. No estoy convencido de que dicha discrepancia sea inadmisibles. El impuesto sobre el valor añadido es, como su propio nombre indica, un impuesto sobre el valor que se añade en cada fase. En cada fase, el importe a pagar a las autoridades tributarias es la diferencia entre el impuesto repercutido y el impuesto soportado sobre los insumos. El valor real de las operaciones, aunque es relevante para comprobar si se ha recaudado correctamente el importe total del IVA devengado, no afecta a dicha diferencia. Desde este punto de vista, me parece irrelevante que, si se ajusta retroactivamente el impuesto repercutido por A, se ajuste también o no el impuesto soportado deducible por B, siempre que la diferencia entre el impuesto soportado y el impuesto repercutido por B sea igual al impuesto correspondiente, resultante de aplicar el tipo adecuado al *valor* realmente *añadido* por B. Es sencillamente innecesario para alcanzar el resultado correcto ajustar artificialmente las operaciones intermedias, lo que sería posible con arreglo al artículo 20, apartado 1, de la Sexta Directiva, pero muy gravoso según todas las partes.

61. Sin embargo, en este apartado procede analizar tres alegaciones detalladas.

62. En primer lugar, el Gobierno alemán alega que, dado que según el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura es deudor del impuesto, no se puede ajustar la base imponible de un proveedor sin rectificar la factura correspondiente.

23 — Esa situación es la que se analiza en la sentencia *Yorkshire Cooperatives*, véase la nota 16 *supra*.

63. No obstante, no considero que el artículo 21, apartado 1, letra c), exija tal resultado. Esta disposición pretende garantizar que, si el impuesto se factura, exista un responsable del pago del mismo, y no determinar el importe de dicho impuesto. Su objetivo principal es asegurar que los importes deducidos en concepto de IVA soportado sobre la base de las facturas cuadren con los importes pagados en la fase anterior de la cadena en concepto de IVA repercutido. Ese objetivo no queda frustrado por un ajuste que, aunque no se traslada a las operaciones sucesivas de la cadena, no tiene efecto alguno en el cuadro global.

64. El Tribunal de Justicia ha interpretado el citado artículo 21, apartado 1, letra c), principalmente en dos asuntos: Genius Holding<sup>24</sup> y Schmeink & Cofreth.<sup>25</sup> Ninguno de estos dos asuntos se refería a la cuestión que es objeto del caso de autos, pero de ambas sentencias resulta claramente que lo que preocupaba al Tribunal de Justicia era la posibilidad de fraude o, en términos más generales, la pérdida de ingresos fiscales. En la sentencia Schmeink, en particular, el Tribunal no analizó la disposición de forma rigurosa sino que consideró que su finalidad, incluso en relación con el fraude, consiste simplemente en garantizar que el impuesto devengado se recauda adecuadamente. El Tribunal también admitió expresamente, en la sentencia Genius, que el importe del impuesto que B tiene derecho a deducir no debe necesariamente ser igual al importe que A debe pagar a las autoridades tribu-

tarias en virtud del citado artículo 21, apartado 1, letra c), y, en la sentencia Schmeink, que dicha disposición no impide una rectificación posterior del importe a pagar por A sobre la base de la factura, siempre que no exista el riesgo de que se pierdan ingresos fiscales.

65. Analizaré más adelante y con mayor detalle la cuestión de la pérdida de ingresos fiscales,<sup>26</sup> pero no considero que exista dicho riesgo de pérdida de ingresos fiscales en los supuestos antes descritos.

66. En segundo lugar, Alemania y el Reino Unido alegan que el reembolso pagado por A a D (o a C) debe considerarse una contraprestación obtenida de un tercero y, como tal, formar parte de la base imponible según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), en lugar de una reducción de precio realizada después de que la operación quede formalizada, que daría lugar a una reducción de la base imponible en virtud del artículo 11, parte C, apartado 1. Alemania afirma que, por lo que respecta a la operación entre C y D, A no es parte de la operación, del mismo modo que no lo sería la abuela de D si pagase parte del precio. El Reino Unido compara la situación al supuesto de que A estuviera fuera de la tienda de C y entregase dinero a las personas que hubieran comprado sus artículos.

67. Considero que ese análisis es correcto, *por lo que respecta a la operación entre C y*

24 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding/Staatssecretaris van Financiën (342/87, Rec. p. 4227); en lo sucesivo, «Genius».

25 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, Rec. p. I-6973); en lo sucesivo, «Schmeink».

26 — Véanse los puntos 75 a 95.

D. En la situación de descuento D paga a C 319 y un cupón por importe de 11, que A rescata después a C, y en la situación de reembolso paga el precio completo de 330 y recibe después 11 de A. En el primer supuesto A es, respecto a la operación entre C y D, un tercero que paga parte de la contraprestación, y en el segundo supuesto es totalmente extraño a la operación. En ambos casos, el importe correcto del IVA que debe recaudarse respecto a la venta al por menor es 30 (10 % del precio neto de venta al público que recibe C), menos el impuesto soportado por C, que asciende a 20.

70. En tercer lugar, el Gobierno alemán señala que la reducción de la base imponible prevista en el artículo 11, parte C, apartado 1, está sujeta a «las condiciones que los Estados miembros determinen». ¿Permite esta disposición que un Estado miembro imponga como condición que no puede haber ajuste si no se rectifica la factura de A, y que en ese caso debe reducirse el impuesto soportado deducible por B?

71. En la sentencia Molenheide,<sup>27</sup> el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

68. Sin embargo, la aplicación a esa operación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), no impide que se aplique el artículo 11, parte C, apartado 1, a la base imponible de A, que se refiere a una operación distinta. Lo que se ha reducido es el precio de esa primera operación. Además, el artículo 11, parte C, apartado 1, hace referencia únicamente a la reducción de la base imponible del que realiza la entrega de bienes, no del impuesto soportado por el que la recibe. Aunque en general una reducción afecta a ambas partes de una operación, nada impide que se aplique sólo a una de las partes si sólo le afecta a ella.

«[S]i bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el Derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.

[E]l principio de proporcionalidad es aplicable a medidas nacionales [...] adoptadas por un Estado miembro en el ejercicio de su competencia en materia de IVA, en la medida en que, si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su objetivo,

69. En consecuencia, no observo ningún conflicto entre las dos disposiciones al aplicarlas a los sistemas de que se trata en este asunto, ni entre su aplicación y la postura de la Comisión.

27 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Rec. p. I-7281), apartados 47 y 48.

menoscabarían los principios del sistema común del IVA y, en particular, el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste.»

72. Estas afirmaciones se refieren específicamente al derecho a deducir el IVA, pero considero que el derecho a la deducción no es más que uno de los aspectos del derecho general del sujeto pasivo a que no se le exija que pague un impuesto mayor al que corresponde recaudar en función del valor de sus operaciones. El derecho del sujeto pasivo a que se determine su impuesto repercutido en función de la base adecuada (lo que incluye el ajuste retroactivo en el caso de que la base haya cambiado) es otro aspecto del mismo derecho, al menos igualmente importante, y deben aplicársele los mismos principios.

73. Teniendo en cuenta el punto de vista que me parece correcto en cuanto a la cadena de operaciones en los sistemas controvertidos, considero que la condición de que el ajuste retroactivo deba trasladarse a lo largo de toda la cadena para que se le aplique una reducción va más allá de lo que es necesario para alcanzar el objetivo de proteger los derechos de las autoridades tributarias. Por tanto, no puede justificarse sobre la base de las facultades de los Estados miembros derivadas del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva.

74. Lo anterior no anula el efecto de dicha disposición por negar a los Estados miembros cualquier facultad para determinar las

condiciones para que se realice el ajuste. Sin embargo, considero que el tipo de condición a que se refiere la disposición consiste más bien en las necesarias para garantizar que no se conceda ninguna reducción que no esté justificada y podría incluir, por ejemplo, el requisito de que se aporten los documentos que prueben adecuadamente los pagos realizados.

#### *La pérdida de ingresos fiscales*

75. Tanto Alemania como el Reino Unido alegan que el punto de vista que defiende la Comisión da lugar a una pérdida de ingresos fiscales.

76. Es necesario tener en cuenta que no se produce una pérdida de ingresos fiscales por el simple hecho de que no se recaude el impuesto. Sólo se pierden ingresos fiscales cuando un impuesto debería haberse recaudado y no se ha recaudado.

77. En el modelo simplificado que he usado, la postura del Gobierno alemán da lugar a que se recaude IVA por importe de 10 en la operación entre A y B y de 30 en el total de la cadena de operaciones. La postura que adoptó el Tribunal de Justicia

en la sentencia Elida Gibbs y que defiende la Comisión en el caso de autos significa que los importes recaudados son sólo 9 y 29 respectivamente.

78. Desde mi punto de vista, el análisis de las operaciones muestra que, si las operaciones se producen normalmente, los importes correctos de impuesto a recaudar son 9 y 29, teniendo en cuenta el valor real que recibe A y el valor económico global de la cadena. La diferencia entre dichos importes y los 10 y 30 que las autoridades tributarias alemanas pretenden recaudar no es una «pérdida» de ingresos fiscales.

79. No obstante, Alemania ha identificado dos supuestos en los cuales las operaciones no se producen normalmente. La Comisión contesta que en la práctica esos supuestos son extremadamente inhabituales. Por mucho que lo sean, no cabe desecharlos sin más. Aun así, considero que el Gobierno alemán se equivoca en su tercera alegación.

— Exportaciones exentas

80. En virtud del artículo 15 de la Sexta Directiva, ciertas operaciones realizadas fuera de la Comunidad están exentas de IVA. Con arreglo al artículo 17, aparta-

do 3, letra b), cualquier impuesto soportado sobre los insumos de dichas operaciones debe dar derecho a deducción o devolución. El Gobierno alemán señala que, si C o D se encuentran fuera de la Comunidad, B o C, en su caso, tendrán derecho a la deducción o devolución de la totalidad del impuesto con el que ya ha sido gravado el artículo que se entrega, es decir 20. Sin embargo, si A realiza posteriormente un pago promocional de 11, reduciendo el coste de D, y tiene derecho a reducir en consecuencia su impuesto repercutido en 1, las autoridades tributarias devolverán un total de 21 cuando habrán recaudado sólo 20.

81. En efecto, eso supondría una pérdida de ingresos fiscales.

82. La Comisión objeta que prácticamente no existen reembolsos derivados de sistemas de cupones que incluyan exportaciones. Sin embargo, el Gobierno alemán hizo referencia en la vista oral a unos pagos promocionales en metálico, por importes no despreciables, realizados por fabricantes de coches a los compradores finales, incluyendo los situados fuera de la Comunidad. Por tanto, es necesario tener en cuenta tales situaciones, aunque me parece que cabe tratarlas adecuadamente sin alterar la doctrina de la sentencia Elida Gibbs.

83. En la situación intracomunitaria normal, si se permite a A que ajuste su impuesto repercutido cuando ha realizado

un pago promocional a D o en nombre de éste, es porque el precio pagado por D incluye el IVA, por lo que cualquier reducción de dicho precio debe incluir también su proporción de IVA. Por otra parte, cuando se exporta desde la Comunidad un artículo sin IVA, con arreglo a los artículos 15 y 17, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, ni el precio aplicado en esa fase ni ningún otro aplicado en fases posteriores de la cadena incluyen IVA comunitario. Por ello, no cabe considerar que un pago hecho por A a un destinatario posterior que se encuentre fuera de la Comunidad incluye un importe de IVA que pudiera dar lugar a una reducción del IVA repercutido por A.

84. No debería ser demasiado difícil asegurarse de que en tales casos A no puede restar de su impuesto repercutido lo que sería un importe ficticio de IVA. Para practicar tal reducción en la situación general, A debe al menos llevar de forma adecuada sus libros de contabilidad, en los que aparecerán los pagos realizados. En el supuesto de que se apliquen fuera de la Comunidad sistemas de cupones, en el caso de los cupones de descuento es necesario llegar a acuerdos con los minoristas extranjeros. Tanto en el caso de los cupones de descuento como en el de los cupones de reembolso, los pagos deben realizarse en una moneda no comunitaria si se pretende que constituyan un incentivo real de compra. Estos dos factores deberían hacer que el control por parte de las autoridades tributarias sea relativamente fácil.

85. Por tanto, parece que el tipo de condiciones que prevé el artículo 11, parte C,

apartado 1, de la Sexta Directiva son apropiadas y suficientes para evitar solicitudes injustificadas y la pérdida de ingresos fiscales.

86. El Gobierno alemán alega además que existiría el mismo problema en el caso de las operaciones exentas realizadas dentro de la Comunidad, por ejemplo si la entrega de bienes de C a D estuviera exenta y la entrega de A a B fuera una operación gravada.

87. En tales supuestos, C no habrá tenido derecho a deducir ningún IVA soportado, pero aun así el precio de la operación final no incluirá IVA. La respuesta sigue siendo la misma: dado que el precio de compra de D no incluye IVA, la reducción o devolución parcial de dicho precio tampoco incluye IVA, por lo que A no puede ajustar su impuesto repercutido.

88. En todo caso, por la propia naturaleza de los sistemas de cupones<sup>28</sup> no parece probable que sean utilizados en relación con operaciones que estén o puedan estar exentas de IVA con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva.

28 — Véase el punto 31 *supra*.

— Pagos realizados a un consumidor «final» que sea un sujeto pasivo

89. El segundo supuesto al que hace referencia el Gobierno alemán es el caso en el que D, beneficiario de la reducción de precio que ofrece A, no es un verdadero consumidor final sino un sujeto pasivo que utiliza el artículo adquirido para realizar sus propias operaciones gravadas. En el supuesto criticado por el Gobierno alemán, D adquiere un artículo por un precio de 330, IVA incluido, utiliza el artículo para realizar sus propias operaciones gravadas y, por tanto, deduce de su impuesto repercutido el impuesto soportado por importe de 30. Sin embargo, si recibe un pago promocional de A por importe de 11 y A tiene por ello derecho a reducir su impuesto repercutido en 1, D habrá deducido un importe de IVA que no se habrá devengado ni pagado.

90. De nuevo, este supuesto produce una pérdida real de ingresos fiscales.

91. Al igual que en el caso anterior, la Comisión contesta que tales supuestos son en la práctica extremadamente inhabituales, y tiene razón hasta cierto punto. Si D utiliza en gran cantidad los bienes fabricados por A para realizar sus operaciones gravadas, no es probable que se aprovisione por medio de intermediarios, sino que intentará obtenerlos al menor precio posi-

ble, y, si puede, directamente de A. Sin embargo, no es difícil imaginar que un fabricante de bienes que sean utilizados, por ejemplo, por pequeños artesanos pueda vender sólo por medio de mayoristas pero aplicar aun así un sistema de cupones de reembolso para recompensar a los artesanos que adquieran sus artículos.

92. No obstante, tampoco en este caso me parece excesivamente difícil evitar la pérdida de ingresos fiscales prevista. En primer lugar, discrepo de la opinión del Gobierno alemán, según el cual D tiene derecho a deducir de su impuesto repercutido el total de 30 que C le ha repercutido a su vez. Si se admite que A tiene derecho a reducir en 1 su impuesto repercutido, debe admitirse también que D debe reducir su impuesto soportado en 1 al recibir de A el pago promocional por importe de 11. Si D es un sujeto pasivo, tiene la obligación de contabilizar adecuadamente las operaciones de las que es destinatario y las que realiza, y si no contabilizase dichos pagos promocionales incurriría en fraude.

93. El Gobierno alemán puede temer que sea difícil detectar esos fraudes y lograr que se cumpla la obligación de contabilizar los pagos promocionales recibidos. Pero sólo lo será en circunstancias excepcionales. Los sujetos pasivos no suelen adquirir sus insumos uno por uno en tiendas minoristas, lo que probablemente aumentaría sus costes, en comparación con la compra en

cantidades mayores a mayoristas u otros proveedores especializados similares, más que el beneficio que les reportaría aprovecharse de los posibles vacíos legales en relación con el IVA y el uso de cupones de reembolso o de descuento. En circunstancias normales, no debería ser muy difícil establecer controles. Por lo que respecta a los cupones de reembolso, los pagos de A a D deben figurar en los libros de contabilidad de A. En cuanto a los sistemas de descuento, que en todo caso difícilmente pueden contener un elemento «de salto», se podría exigir a C que mencionase en su factura a D el hecho de que parte del precio ha sido pagado por medio de un cupón.

#### — Doble deducción del IVA

94. Además, el Gobierno alemán señala otra supuesta forma de pérdida de ingresos fiscales. Alega que, en el caso de los cupones de descuento, el hecho de que no pueda incluirse en la base imponible de C el valor neto del cupón, como confirmó el Tribunal de Justicia en las sentencias *Boots* y *Argos*,<sup>29</sup> unido a la reducción de la base

imponible de A, provocaría una deducción doble y una pérdida de ingresos fiscales.

95. Creo que el Gobierno alemán se equivoca al hacer referencia a las sentencias *Boots* y *Argos* en este contexto, ya que en esos asuntos no se trataba de pagos «con salto» como los del caso de autos. Como señala la Comisión, en el tipo de situación que nos ocupa, el valor neto del cupón debe incluirse en la base imponible de C. C recibe realmente ese importe de A, en concepto de contraprestación obtenida de un tercero con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), por lo que existe una única deducción. Esto no está refutado con la postura adoptada por el Tribunal de Justicia en circunstancias económicas distintas en el asunto *Boots*, en el cual el valor del cupón no debía incluirse en la base imponible del minorista porque él mismo había concedido la reducción, y en el asunto *Argos*, en el cual el fabricante rescataba directamente el cupón a cambio de los bienes que entregaba.

#### *Distorsiones de la competencia*

96. Por último, el Gobierno alemán alega que la doctrina de la sentencia *Elida Gibbs*

<sup>29</sup> — Asunto 126/88, sentencia citada en la nota 10 *supra*, y sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de octubre de 1996, *Argos Distributors* (C-288/94, Rec. p. I-5311).

produce distorsiones de la competencia en dos tipos de supuestos en los cuales el tratamiento fiscal de los sistemas de cupones (que utilizan sólo los recursos financieros de A) es más favorable que el de otros sistemas de promoción de ventas, que podrían beneficiar a otros operadores.

imponible en el caso de un sistema de cupones, es probable que escoja esa opción, lo que distorsiona la competencia en detrimento de las agencias de publicidad.

97. No estoy convencido de que cualquier incentivo fiscal aplicable a los operadores para que utilicen sus propios recursos en lugar de negociar con otros provoque necesariamente una distorsión de la competencia, pero es cierto que puede dar lugar a que exista menos comercio en lugar de más. En todo caso, me parece que o bien no existe dicho incentivo, o bien es probable que sus efectos sean mínimos. En los casos en los que sí existe, está justificado por las disposiciones de la Sexta Directiva.

99. La Comisión señala que, por lo que respecta a la elección entre un sistema de cupones y la publicidad, el Gobierno alemán basa su alegación en cifras que confunden los precios que incluyen IVA y los que no lo incluyen.

#### — Comparación con la publicidad

98. El Gobierno alemán alega que el objetivo de los sistemas de cupones que aplican los fabricantes es aumentar las ventas sin reducir los ingresos de los minoristas por cada venta. Son medidas de promoción de ventas adoptadas a elección y a expensas del fabricante y, como tales, son una alternativa a las campañas de publicidad. Si se permite al fabricante reducir su base

100. Estoy de acuerdo con la Comisión. Si A decide pagar 11 a D cada vez que compre uno de sus productos y se le permite reducir su impuesto repercutido en 1, la situación es igual por lo que respecta al IVA a aquella en la que decide gastar el mismo importe en anunciar sus productos. Si A gasta 11 en servicios de publicidad, esa cuantía incluirá IVA por importe de 1, que será para A un IVA soportado deducible del impuesto que repercuta. Aunque los mecanismos sean distintos, en ambas situaciones el resultado es que A paga 1 menos de su impuesto repercutido. Para A, el efecto del IVA es neutral en su elección del método de promoción de ventas, y no existe ningún incentivo financiero para que escoja un método en lugar del otro, por lo que aparentemente no hay distorsión de la competencia.

101. Es cierto que las autoridades tributarias recaudarán en total una cantidad ligeramente inferior si A utiliza un sistema de cupones pero, salvo que el resentimiento de A sea tal que elija sistemáticamente la solución más perjudicial para las autoridades siempre que su propia situación sea igual, no tiene ningún motivo relacionado con el IVA para evitar los servicios de las agencias publicitarias. Es mucho más probable que tome su decisión en función de los efectos esperados sobre las ventas.

12 litros de gasolina que compraban. Una vez que habían acumulado determinado número de vales, podían canjearlos por «regalos gratuitos» de un catálogo especial. El Tribunal de Justicia declaró que el hecho de que los clientes no pagaran precio alguno por los «regalos» no podía considerarse una rebaja o un descuento de precio en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y que la entrega de esos «regalos», salvo que fueran de escaso valor, debía asimilarse a una entrega a título oneroso y, en consecuencia, era una operación sujeta.<sup>31</sup>

#### — Comparación con los sistemas de regalo gratuito

102. El Gobierno alemán alega que permitir a A que reduzca su base imponible como consecuencia de los pagos promocionales controvertidos provocaría una divergencia de tratamiento entre los sistemas de cupones y los sistemas «de regalo gratuito» como los que analizó el Tribunal de Justicia en la sentencia *Kuwait Petroleum*.<sup>30</sup>

104. Por tanto, el empresario que realice esas entregas es responsable del pago del IVA por el valor de la entrega de los «regalos», pero tiene al mismo tiempo derecho a deducir el impuesto soportado por su adquisición. El resultado es neutral desde el punto de vista del IVA: como no existe valor añadido, ambos importes se compensan exactamente.

105. Según el argumento del Gobierno alemán, si A opta por un sistema de «regalo

103. En ese asunto, una compañía petrolera ofrecía a sus clientes un vale por cada

31 — Con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, que establece 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».

30 — Citada en la nota 20 *supra*.

gratuito», adquirirá los «regalos» por un precio neto de 10, sobre el que soportará IVA por importe de 1. Después se los entregará a D en una operación asimilada a una entrega a título oneroso. Puesto que no se habrá añadido ningún valor, la contraprestación presunta seguirá siendo 10 y el IVA repercutido 1. Una vez deducido el IVA soportado, el efecto neto en la declaración de IVA de A será nulo. Si opta por un sistema de cupones de reembolso o de descuento, concederá a D un descuento o reembolso de 11, compuesto por una reducción de precio neta de 10 y una reducción de IVA de 1. El efecto neto en su declaración de IVA, de acuerdo con lo establecido en la sentencia Elida Gibbs, será una reducción de su impuesto repercutido de 1.

106. Es cierto que aquí existe una diferencia en el tratamiento fiscal, pero, como señala la Comisión, esta diferencia de tratamiento es inherente a las disposiciones de la Sexta Directiva. Del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), y parte C, apartado 1, resulta claramente que los descuentos y rebajas no deben incluirse en la base imponible, se concedan en el momento de la entrega de bienes o posteriormente. Resulta asimismo de dichas disposiciones y del artículo 5, apartado 6, tal y como fue interpretado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Kuwait Petroleum, que la entrega de bienes (como por ejemplo los «regalos gratuitos») a título gratuito por motivos comerciales es una entrega a título oneroso, cuya base imponible es su coste de adquisición, y que en tales circunstancias no existe descuento ni reba-

ja. A los dos tipos de sistema se les aplican disposiciones distintas, lo que explica la diferencia de tratamiento. Como indicó la Comisión en la vista, un sistema consiste en entregar más bienes por el mismo precio y el otro consiste en entregar los mismos bienes por un precio inferior.

107. Además, considero que el Gobierno alemán no ha probado que esa diferencia de tratamiento provoque distorsiones de la competencia. Es cierto que si A optase por motivos fiscales por favorecer los sistemas de cupones de descuento o reembolso respecto a los sistemas de «regalo gratuito», los proveedores de los artículos que se utilizan como «regalos gratuitos» harían menos negocio. Sin embargo, A presumiblemente elegirá entre los distintos tipos de sistema de promoción de ventas en función de su coste neto para él y de su efecto sobre las ventas; escogerá el esquema que anime a D a comprar más al menor coste para A. No existe ninguna razón para suponer que D siempre preferirá un sistema que le ofrezca un descuento o reembolso por importe de 11, IVA incluido, frente a uno que le ofrezca un «regalo gratuito» por valor de 11, IVA incluido.

### *Consideraciones finales*

108. No existe un gran desequilibrio entre las alegaciones presentadas en este asunto.

La Comisión ha presentado un razonamiento convincente para fundamentar su opinión, según la cual, aunque el Tribunal de Justicia no hubiese pronunciado la sentencia *Elida Gibbs* en los términos en los que lo hizo, la entrega de bienes de A a B, según los principios de la Sexta Directiva, debería tener en cuenta la reducción pagada por A a C o a D, y el importe total de IVA recaudado en la cadena de operaciones entera debería ser proporcional al importe realmente pagado por el consumidor final. Los Gobiernos alemán y del Reino Unido han invocado los problemas estructurales y prácticos a que da lugar ese punto de vista, y no cabe desecharlos sin más.

109. No obstante, considero que debe prevalecer el punto de vista de la Comisión.

110. En primer lugar y sobre todo, opino que, ante una diferencia en principio irreconciliable, procede conceder mayor peso a la necesidad de que el importe del IVA recaudado sea la proporción adecuada del valor final realmente recibido por el empresario (y, para la cadena entera, del precio final) que a las necesidades estructurales. En otras palabras, es más importante

alcanzar el fin que poner en práctica los medios diseñados para alcanzarlo.

111. Además, los problemas estructurales y prácticos en cuestión no son insuperables. A lo largo de estas conclusiones he sugerido algunas soluciones, y de los autos y de lo expresado en la vista oral resulta que la legislación de todos los Estados miembros salvo Alemania cumple ya la sentencia *Elida Gibbs*. Sólo un Estado miembro ha considerado que las dificultades derivadas del cumplimiento de la sentencia justificaban su intervención en el presente asunto en apoyo de las pretensiones de Alemania.

112. En tales circunstancias, me parece que no se puede modificar la interpretación que adoptó el Tribunal de Justicia en el asunto *Elida Gibbs* sin una justificación que sea decisiva. Las preocupaciones emitidas por Alemania y el Reino Unido, aunque son reales, no son suficientemente fuertes para convencerme de que la presente situación sea irreconciliable con los principios fundamentales del sistema del IVA o provoque problemas irresolubles que impidan evitar pérdidas injustificadas de ingresos fiscales. Así las cosas, considero que sería en todo caso desproporcionado exigir a todos los demás Estados miembros, como sería necesario si se anulase la doctrina emitida en la sentencia *Elida Gibbs*, que modifiquen su legislación sobre el IVA, que parece estar aplicándose satisfactoriamente.

## Conclusión

113. Por tanto, sugiero al Tribunal de Justicia que:

- Declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Sexta Directiva de IVA, al no adoptar las disposiciones que permitan que se modifique la base imponible de un empresario cuando éste rescata cupones aceptados por un comerciante posterior como pago de parte del precio de sus artículos, aunque él no haya entregado los bienes directamente a ese comerciante.
  
- Condene en costas a la República Federal de Alemania, con la excepción de los gastos efectuados por el Reino Unido, quien cargará con sus propias costas.