

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA  
de 15 de octubre de 2002 \*

En el asunto C-427/98,

**Comisión de las Comunidades Europeas**, representada inicialmente por los Sres. E. Traversa y A. Buschmann, y posteriormente los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**República Federal de Alemania**, representada por los Sres. W.-D. Plessing y C.-D. Quassowski, en calidad de agentes,

parte demandada,

\* Lengua de procedimiento: alemán.

apoyada por

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado inicialmente por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, y posteriormente la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Anderson, Barrister, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte coadyuvante,

que tiene por objeto que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — Ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18), al no haber adoptado las disposiciones que permitan rectificar la base imponible en el caso de reembolso de cupones de descuento,

### EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente, los Sres. J.-P. Puissochet, R. Schintgen y C.W.A. Timmermans, Presidentes de Sala, y los Sres. C. Gulmann, D.A.O. Edward y V. Skouris (Ponente), las Sras. F. Macken y N. Colneric, y los Sres. S. von Bahr y J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;  
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 29 de mayo de 2001, en la que la Comisión estuvo representada por los Sres. E. Traversa y K. Gross; la República Federal de Alemania, por el Sr. W.-D. Plessing, y el Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, asistido por el Sr. K. Parker, QC;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de septiembre de 2001;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante escrito presentando en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 26 de noviembre de 1998, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), con objeto de que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su

versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — Ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al no haber adoptado las disposiciones que permitan rectificar la base imponible en el caso de reembolso de cupones de descuento.

- 2 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 22 de junio de 1999, se autorizó la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República Federal de Alemania.

## Marco jurídico

### *Normativa comunitaria*

- 3 El artículo 11, parte A, apartados 1, letra a), y 3, letra b), de la Sexta Directiva establece:

«A. *En el interior del país*

1. La base imponible estará constituida:

- a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la

totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]

3. No se comprenderán en la base imponible:

[...]

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

4 A tenor del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva:

«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.»

5 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«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) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

6 Con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva:

«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. [...]

7 En virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva:

«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 produzcan sus efectos.»

*Normativa nacional*

8 A tenor del artículo 10, apartado 1, frases primera a tercera, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios alemana), en su versión vigente desde el 1 de enero de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 365) y rectificada el 25 de junio de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1160) (en lo sucesivo, «UStG»), la base imponible del impuesto sobre el volumen de negocios se calcula del siguiente modo:

«El volumen de negocios se calculará en función de la contraprestación percibida por las entregas de bienes, las prestaciones de servicios (artículo 1, apartado 1,

punto 1, frase primera) y las adquisiciones intracomunitarias (artículo 1, apartado 1, punto 5). La contraprestación estará constituida por todo lo que el destinatario de la prestación desembolse para obtener el bien o servicio, pero con deducción del impuesto sobre el volumen de negocios. También formará parte de la contraprestación lo que una persona distinta del destinatario de la prestación aporte al empresario por la prestación.»

9 El artículo 17, apartado 1, de la UStG prevé:

«Cuando la base imponible de una operación sujeta al impuesto resulte modificada, en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3:

1. el empresario que haya realizado la operación estará obligado a rectificar en la misma medida la cuota adeudada a este respecto, y

2. el empresario beneficiario de dicha operación estará obligado a rectificar en la misma medida la deducción del impuesto soportado que haya alegado a este respecto;

lo anterior se aplicará por analogía en el supuesto del artículo 1, apartado 1, punto 5. Será posible renunciar a la rectificación de la deducción del impuesto repercutido en la medida en que un empresario tercero abone a la administración tributaria la cuantía del impuesto correspondiente a la disminución de la contraprestación; en este caso, el empresario tercero es el deudor del impuesto. Las rectificaciones a que se refiere la primera frase deben efectuarse en relación con el período impositivo durante el que tuvo lugar la rectificación de la base de cálculo del impuesto.»



## Procedimiento administrativo previo

- 10 En un escrito de 31 de julio de 1992 remitido a cada uno de los Estados miembros, la Comisión preguntó si, en el Estado miembro en cuestión, un fabricante que emite cupones relativos a sus productos puede reducir su base imponible cuando reembolsa el importe indicado en el cupón al minorista que ha concedido una reducción de precio al consumidor final que le presentó dicho cupón.
- 11 En su respuesta de 10 de noviembre de 1992, el Gobierno alemán expuso, en particular:

«El requisito aplicable a una rectificación del impuesto y del impuesto soportado, con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la UStG, es [...] que exista una modificación de la base de cálculo del volumen de negocios del proveedor en relación con su cliente directo. Por tanto, sólo se aplica a las reducciones de precio (disminuciones de la contraprestación) que se producen cuando el empresario devuelve la contraprestación a quien la ha abonado. Un reembolso efectuado por el fabricante que no beneficia al destinatario de la prestación, sino a otra persona que forma parte de la cadena de distribución, no implica una disminución de la contraprestación para el fabricante. Por consiguiente no existe una disminución de la base de cálculo a efectos del artículo 17, apartado 1, de la UStG, si el fabricante emite un cupón que el consumidor final puede canjear directamente o que puede canjear a través de un comerciante, o si reembolsa al consumidor final una cantidad de dinero.»

- 12 En un escrito de requerimiento dirigido al Gobierno alemán el 18 de enero de 1994, la Comisión alegó que la legislación alemana conculca los principios del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), en particular, el artículo 11 de la Sexta Directiva, al negar a un mayorista el derecho a reducir su

base imponible y rectificar su impuesto sobre el volumen de negocios en la cuantía que corresponda cuando, mediante la presentación de un cupón, reembolsa una parte del precio a un minorista al que no está directamente vinculado en la cadena de distribución.

- 13 Mediante escrito de 11 de abril de 1994, el Gobierno alemán respondió que los supuestos contemplados en el mencionado escrito de requerimiento no eran los mismos que la Comisión había incluido en su escrito de 31 de julio de 1992, ya que, en dicho escrito de requerimiento, la Comisión suponía que el fabricante se comprometía a reembolsar al minorista el importe del cupón y que dicho reembolso pasaba por el mayorista.
  
- 14 En un escrito de requerimiento complementario de 14 de junio de 1995, la Comisión precisó que, a su entender, no procedía establecer diferencias en función de que el sujeto pasivo que reembolsa el cupón tenga o no una relación directa con el sujeto pasivo que haya aceptado dicho cupón como medio de pago, ni en función de que el cupón haya sido reembolsado al consumidor final directamente por el sujeto pasivo que se había comprometido a ello o por medio de otro sujeto pasivo.
  
- 15 En su respuesta de 4 de septiembre de 1995, el Gobierno alemán mantuvo su postura de que el emisor de un cupón sólo puede reducir su base imponible si está directamente vinculado en la cadena de distribución a la persona a la que reembolsa el valor del cupón. Propuso que, en cualquier caso, se suspendiera el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre las cuestiones prejudiciales que se le habían planteado en los asuntos en que recayeron las sentencias de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Rec. p. I-5339) y *Argos Distributors* (C-288/94, Rec. p. I-5311), asuntos que aún estaban pendientes ante el Tribunal de Justicia en la fecha de su escrito. En consecuencia, la Comisión no continuó el procedimiento por incumplimiento en esta primera ocasión.

- 16 Mediante escrito de 5 de marzo de 1997, la Comisión llamó la atención del Gobierno alemán sobre el hecho de que en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, el Tribunal de Justicia había hecho suyas todas las conclusiones de la Comisión en esta materia. Por tanto, solicitaba a dicho Gobierno que le informara de las disposiciones jurídicas que había adoptado para atenerse a dicha sentencia.
- 17 En su respuesta de 26 de mayo de 1997, el Gobierno alemán solicitó a la Comisión que prorrogara la suspensión del procedimiento por incumplimiento, ya que estaba estudiando la sentencia Elida Gibbs, antes citada, y las consecuencias que ésta tenía para el Derecho alemán.
- 18 Dado que la República Federal de Alemania aún no había adoptado medidas para adaptar su legislación en relación con la sentencia Elida Gibbs, antes citada, la Comisión le remitió un dictamen motivado el 23 de marzo de 1998.
- 19 En un escrito enviado a la Comisión el 26 de agosto de 1998, el Gobierno alemán, aun admitiendo que el contenido de la sentencia Elida Gibbs, antes citada, era contrario a su tesis, se reafirmó en su postura. Hizo referencia, en particular, a la circular administrativa del Ministerio Federal de Hacienda, de 15 de abril de 1998, titulada «Apreciación de la base imponible desde el punto de vista del impuesto del volumen de negocios en el supuesto de canje de cupones que acompañan a productos» (*Bundessteuerblatt* 1998 I, p. 627).
- 20 De esta circular se desprende que, con arreglo al Derecho alemán, la base imponible del fabricante sólo puede reducirse en el importe indicado en el cupón si el fabricante reembolsa dicho importe a un comerciante al que con anterioridad haya entregado directamente la mercancía y si emite una factura rectificada que dé lugar a la rectificación correspondiente por el comerciante del impuesto soportado que deduce.

21 En estas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

### Sobre el fondo

22 Con carácter previo, debe señalarse que la emisión de cupones de descuento constituye un sistema, utilizado por los fabricantes para la promoción de la venta de sus productos, por el que los minoristas conceden a los consumidores finales una reducción en el precio a cambio de los cupones entregados por el fabricante y obtienen posteriormente de éste el reembolso del valor nominal de los cupones.

23 También ha de precisarse que el recurso de la Comisión se refiere al supuesto, ilustrado mediante los ejemplos descritos en los puntos 29 a 39 de las conclusiones del Abogado General, en el que, por una parte, uno o varios mayoristas intervienen en la cadena de distribución entre el fabricante y los minoristas y, por otra parte, el fabricante reembolsa los cupones directamente a los minoristas, sin intervención de los mayoristas.

24 Consta que, en esta hipótesis, la normativa alemana no permite deducir de la base imponible del fabricante el importe que figura en los cupones. En efecto, según dicha normativa, la reducción sólo es posible si el fabricante entregó el producto considerado directamente al minorista que le presenta el cupón, ya que, en este caso, el desembolso efectuado por el fabricante puede considerarse la devolución de una parte del precio de venta a su cliente directo.

25 Además, a juicio del Gobierno alemán, el principio de que el impuesto sobre el volumen de negocios del proveedor debe coincidir con el impuesto soportado que

abona su cliente exige que la reducción de la base imponible del fabricante vaya acompañada de una rectificación, en la cuantía que corresponda, de la deducción del impuesto soportado efectuada por su cliente directo y los demás eslabones intermedios de la cadena de distribución, así como por el minorista que le presenta el cupón.

- 26 En cambio, la Comisión alega, por una parte, que con arreglo a la Sexta Directiva, tal como la interpretó el Tribunal de Justicia en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, la base imponible del fabricante que ha realizado un reembolso de parte del precio de uno de sus productos debe reducirse por el importe de dicho reembolso, tras deducirse el IVA, con independencia de si la persona que ha obtenido dicho reembolso del fabricante es un sujeto pasivo o un consumidor final y del número de personas que forman la cadena de distribución.
- 27 Por otra parte, la Comisión infiere de los principios de la Sexta Directiva, tal como los elaboró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, que la base imponible del fabricante puede reducirse sin que resulte afectada la cuantía del importe soportado que el minorista puede deducir y que, por consiguiente, no es necesario rectificar la base imponible relativa a las transacciones intermedias.
- 28 Ha de recordarse que dicha sentencia versaba, entre otras cuestiones, sobre el cálculo de la base imponible de un fabricante que había emitido cupones de descuento que daban lugar, con posterioridad a la compra por el consumidor final, a un reembolso por dicho fabricante a un minorista al que no estaba directamente vinculado en la cadena de distribución. El Tribunal de Justicia declaró que la base imponible es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado (sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, apartado 34).
- 29 En los apartados 19, 22 y 23 de la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, el Tribunal de Justicia recordó el principio básico del IVA consistente en que éste pretende gravar únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los

sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas. En el apartado 24 de la misma sentencia, el Tribunal de Justicia dedujo de lo anterior que la base imponible del IVA que han de percibir las autoridades tributarias no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final.

- 30 Tras señalar a continuación que, según jurisprudencia reiterada, el concepto de contraprestación que figura en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que constituye el valor «subjetivo», es decir, el realmente percibido en cada caso concreto, y no un valor estimado según criterios objetivos, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que no sería conforme con dicha 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, ya que, si así ocurriera, no se estaría respetando el principio de la neutralidad del IVA para los sujetos pasivos, entre los cuales se encuentra el fabricante (sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartados 26 a 28).
- 31 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró que 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. Añadió que corrobora dicha interpretación el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, que tiene por objeto garantizar la neutralidad de la posición del sujeto pasivo (sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartados 29 a 31).
- 32 Por lo demás, en el apartado 32 de la sentencia Elida Gibbs, antes citada, el Tribunal de Justicia desestimó explícitamente los argumentos, invocados en particular por los Gobiernos alemán y del Reino Unido, según los cuales el hecho de deducir de la base imponible los descuentos concedidos directamente al consumidor o los reembolsos abonados directamente a este último, con posterioridad a la venta a los mayoristas o a los minoristas, por el sujeto pasivo

que efectúa la entrega inicial de bienes, entraña el riesgo de trastornar el funcionamiento del mecanismo del IVA y de hacer impracticable el sistema, porque obligaría a cada uno de los mayoristas o minoristas de la cadena a reajustar retroactivamente el precio y, por consiguiente, el importe del IVA que pagaron a su propio proveedor, el cual se vería obligado, por su parte, a emitir facturas rectificadas.

33 En concreto, el Tribunal de Justicia afirmó que tal deducción no trastorna el sistema del IVA, porque no es necesario reajustar la base imponible correspondiente a las transacciones intermedias. Señaló que, en transacciones de este tipo, la aplicación del principio de neutralidad queda garantizada al entrar en juego el régimen de deducciones previsto en el título XI de la Sexta Directiva (sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 33).

34 No obstante, el Gobierno alemán sostiene que la solución expuesta por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, en lo que atañe al trato fiscal de los cupones de descuento, es incompatible con los principios en que se basa el sistema del IVA y expone que, por esta razón, no adaptó a dicha solución la normativa nacional aplicable en la materia.

35 El Gobierno del Reino Unido alega que adaptó su legislación nacional a raíz de la sentencia Elida Gibbs, antes citada, pero que debe revisarse la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia en esta sentencia, ya que es inconciliable con la naturaleza misma del sistema del IVA.

36 Así, ambos Gobiernos consideran que, cuando el fabricante y el beneficiario final del reembolso del cupón no estén vinculados por una relación contractual directa, cualquier reducción de la base imponible del fabricante será contraria al principio de neutralidad del IVA. Sostienen que dicho principio también resulta vulnerado

cuando no se exige una rectificación formal de la base imponible del fabricante que afecte asimismo a las deducciones del minorista, ya que únicamente un sistema en el que la deuda fiscal del proveedor corresponde al importe de las deducciones del cliente permitirá que los sujetos pasivos no soporten la carga del IVA.

- 37 En apoyo de su razonamiento, los Gobiernos alemán y del Reino Unido invocan argumentos que pretenden demostrar las distorsiones que la solución expuesta por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Elida Gibbs* podría causar en el sistema del IVA. Según dichos Gobiernos son tres los problemas principales que se derivan de dicha solución, a saber, en primer lugar, las dificultades prácticas en la administración del sistema del IVA, en segundo lugar, la pérdida de ingresos fiscales y, en tercer lugar, la violación del principio de la neutralidad del IVA en materia de competencia.

*Sobre las dificultades prácticas en la administración del sistema del IVA*

- 38 En primer lugar, el Gobierno alemán alega que, si bien el planteamiento defendido por la Comisión no exige una rectificación formal de la base imponible del fabricante que afecte también a las deducciones del minorista, el fabricante debe pagar en cualquier caso la totalidad del importe del impuesto indicado en la factura, con arreglo al artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva.

- 39 Además, el Gobierno alemán sostiene que el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, que se refiere a los casos de reducciones de precio que tienen lugar después de que la operación quede formalizada, supedita la reducción de la base imponible a las «condiciones que los Estados miembros determinen». De ello deduce que cuando el fabricante reembolsa el importe indicado en el cupón



después de que la mercancía ha pasado por la cadena de distribución, dicha disposición permite a los Estados miembros exigir, como requisito para la reducción de la base imponible del fabricante, la rectificación, en la cuantía que corresponda, del impuesto soportado y del impuesto repercutido en los eslabones intermedios de dicha cadena de distribución.

40 No cabe acoger estas alegaciones.

41 Por lo que se refiere, por una parte, al artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, debe recordarse que esta disposición tiene por objeto evitar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales derivado de la emisión de facturas incorrectas o ficticias. Ahora bien, dado que el reembolso por el fabricante al minorista del valor de los cupones de descuento no afecta a las demás transacciones de la cadena de distribución, la factura emitida por el fabricante a su cliente directo no puede considerarse ni incorrecta ni ficticia. En estas circunstancias, debe declararse que dicha disposición no se opone a la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs.

42 Por otra parte, ha de señalarse que el principio de neutralidad queda salvaguardado ya que el régimen de deducciones previsto en el título XI de la Sexta Directiva permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a su propio proveedor en concepto de IVA sobre la operación correspondiente y entregar así a la administración tributaria la parte del IVA que corresponde a la diferencia entre el precio que cada uno pagó a su proveedor y el precio al que vendió la mercancía a su comprador (véase la sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 33).

43 Por consiguiente, la reducción de la base imponible del fabricante no puede supeditarse a la modificación subsiguiente de las operaciones efectuadas por los

eslabones intermedios de la cadena de distribución, a los que en nada concierne la reducción del precio o el reembolso del valor de cupón, y a la modificación de las facturas correspondientes. En consecuencia, el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva no puede interpretarse en el sentido de que se opone a la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Elida Gibbs, antes citada.

44 En segundo lugar, los Gobiernos alemán y del Reino Unido alegan que el reembolso del cupón por el fabricante a un minorista que no ha entregado directamente la mercancía constituye una contraprestación realizada por un tercero en el marco de la operación entre el minorista y el consumidor final. Sostienen que, por tanto, no existe ninguna razón para considerar que la contraprestación recibida con ocasión de la entrega inicial por el fabricante debe modificarse a raíz de tal reembolso.

45 A este respecto, basta señalar, por una parte, que si bien puede considerarse que el fabricante es un tercero en la operación entre el minorista receptor del reembolso del valor de cupón y el consumidor final, este reembolso implica una disminución correspondiente de la suma que el fabricante recibe finalmente como contraprestación por la entrega que efectuó y que esta contraprestación constituye, con arreglo al principio de neutralidad del IVA, la base para calcular el impuesto devengado por el fabricante (véase, en este sentido, la sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 28).

46 Por otra parte, en lo que atañe a la entrega efectuada por el minorista destinatario del reembolso, es preciso señalar que el hecho de que una parte de la contraprestación recibida por dicha entrega no haya sido abonada directamente por el propio consumidor final, sino que se haya puesto a su disposición, por cuenta del consumidor final, por un tercero ajeno a dicha operación, carece de pertinencia a efectos de la determinación de la base imponible de dicho minorista (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de mayo de 1993, Bally, C-18/92, Rec. p. I-2871, apartado 17).

47 Por consiguiente, también procede desestimar esta alegación.

### *Sobre la pérdida de ingresos fiscales*

48 El Gobierno alemán alega que el planteamiento defendido por la Comisión en lo que se refiere a la disminución de la base imponible del fabricante, implica una pérdida de ingresos para la administración tributaria, ya que supone una doble reducción de la base imponible por el valor neto del cupón. Esta alegación se basa en la premisa de que el valor neto del cupón debe restarse de la base imponible del minorista, ya que no se trata de una contraprestación obtenida del consumidor final a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

49 En particular, el Gobierno alemán sostiene que la tesis de que la base imponible del minorista por la venta al consumidor final debe englobar el valor nominal del cupón de descuento es contraria a la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company* (C-126/88, Rec. p. I-1235), así como a la sentencia *Argos Distributors*, antes citada. Este Gobierno afirma que en la sentencia *Boots Company*, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la base imponible del minorista está constituida por el precio de la mercancía menos el valor nominal del cupón. Añade que en la sentencia *Argos Distributors*, antes citada, el Tribunal de Justicia estimó asimismo que la base imponible del minorista está constituida únicamente por el importe que éste ha recibido efectivamente por la mercancía. De estas sentencias, dicho Gobierno deduce que los cupones que se presentan al comprar un producto no pueden considerarse ni dinero efectivo ni un gasto por parte del adquirente, de forma que no constituyen una parte de la contraprestación obtenida por el minorista.

- 50 El Gobierno alemán expone que si, en cambio, se incluyera el valor de los cupones en la base imponible del minorista, sólo podría tratarse de una contraprestación aportada por un tercero, a saber, el fabricante. En tal caso, el pago del fabricante no podría calificarse de un reembolso a favor del minorista en el marco de un descuento. Este pago, por tanto, no podría dar lugar a una disminución de la base imponible del fabricante.
- 51 El Gobierno del Reino Unido comparte el punto de vista del Gobierno alemán. Añade que, con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo puede deducir del IVA que debe abonar por la entrega que efectúa el impuesto con que estaban gravados los bienes que le fueron entregados y que, por consiguiente, el impuesto que puede deducir debe corresponder al impuesto devengado por su proveedor. Este Gobierno considera que, sin embargo, la tesis de la Comisión supondría necesariamente romper el equilibrio entre el impuesto soportado y el impuesto repercutido, dado que implicaría que el fabricante podría reducir su base imponible al reembolsar el valor del cupón a un minorista que no es cliente directo suyo, aun cuando la cantidad abonada por el cliente directo del fabricante no resulte afectada en modo alguno por dicho reembolso.
- 52 A este respecto, debe señalarse, en primer lugar, que, como ha destacado acertadamente la Comisión, no existe contradicción alguna entre la inclusión del valor del cupón de descuento en la contraprestación abonada por el consumidor final al minorista, por una parte, y la reducción de la base imponible del fabricante, por otra. Bien al contrario, la inclusión del importe indicado en el cupón en la base imponible del minorista implica la reducción de la base imponible del fabricante, por el mismo importe, con el fin de garantizar que el importe del cupón sólo está sujeto al IVA una única vez, a saber, en la fase de entrega efectuada por el minorista.
- 53 Además, la regla por la que deben coincidir el impuesto abonado por el consumidor final y el que grava las operaciones en cada etapa de la cadena de distribución exige que cada operador adeude a las autoridades tributarias el

impuesto correspondiente al valor que ha añadido. Pues bien, dado que la disminución de la base imponible del fabricante no modifica el valor añadido por el minorista, no puede afectar a la cuantía del IVA devengado por el minorista. En cambio, si el reembolso recibido del fabricante por el minorista no se incluyera en la base imponible de éste, podría vulnerarse el principio de neutralidad del IVA.

54 Estas conclusiones no quedan invalidadas en modo alguno por las sentencias, antes citadas, Boots Company y Argos Distributors, que, por lo demás, no son pertinentes en el presente asunto, ya que se refieren a transacciones en las que únicamente participaban sociedades de venta al por menor y sus clientes directos.

55 En concreto, debe recordarse que el asunto en que recayó la sentencia Boots Company, antes citada, se refería a cupones de descuento que una sociedad canjeaba gratuitamente a sus clientes por la compra de determinados artículos y que formaban parte de una operación promocional cuyo coste soportaba dicha sociedad. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró que, al estar comprendida esta reducción de precio en las «rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador» en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, no procedía incluir el valor nominal de los cupones en la base imponible de dicha sociedad (sentencia Boots Company, antes citada, apartados 13, 21 y 22).

56 En el asunto en que recayó la sentencia Argos Distributors, antes citada, una sociedad emitía y vendía cupones por su valor nominal o con un descuento que se usaban posteriormente, por su valor nominal, como medio de pago en los comercios de dicha sociedad por compradores distintos de los adquirentes de los cupones. En esta sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, para calcular el IVA que Argos Distributors Ltd adeudaba por los ingresos procedentes de dichos cupones, la contraprestación subjetiva, realmente percibida por dicha sociedad,

estaba constituida por el valor nominal de los cupones tras deducir los descuentos que pudieran haberse concedido (véase la sentencia *Argos Distributors*, antes citada, apartados 18 y 20).

57 De las sentencias, antes citadas, *Boots Company* y *Argos Distributors* se desprende, por una parte, que la apreciación de los cupones de descuento para el cálculo del IVA depende de sus características jurídicas y económicas y, por otra parte, que la base imponible del operador que los acepta no debe ser inferior a la cantidad de dinero que percibe efectivamente por su entrega (véanse las sentencias, antes citadas, *Boots Company*, apartados 21 y 22, y *Argos Distributors*, apartados 19 y 23).

58 De lo anterior se infiere que en situaciones como las del caso de autos, la contraprestación subjetiva, a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, recibida por el minorista consiste en la totalidad del precio de la mercancía, que es pagado en parte por el consumidor final y en parte por el fabricante. En efecto, los cupones materializan, respecto del minorista, el derecho a recibir del fabricante un reembolso por el valor de la reducción concedida al consumidor final. Por tanto, el importe representado por el valor nominal de dichos cupones constituye para el minorista un elemento del activo que se realiza en el momento del reembolso y dichos cupones deben recibir el trato de medios de pago por dicho valor.

59 Por consiguiente, ha de reconocerse que la base imponible del minorista por la venta al consumidor final corresponde a la totalidad del precio al por menor, es decir, el precio abonado por el consumidor final más el importe reembolsado al minorista por el fabricante.

- 60 Procede desestimar, en consecuencia, el argumento basado en el que el valor neto del cupón de descuento no puede incluirse en la base imponible del minorista.
- 61 Los Gobiernos alemán y del Reino Unido sostienen asimismo que la disminución del impuesto devengado por el fabricante, sin rectificación, en la cuantía que corresponda, del impuesto soportado efectuada por su cliente directo y de las demás transacciones intermedias, implica pérdidas de ingresos fiscales sistemáticas en el caso de utilización transfronteriza de los cupones de reducción así como en el caso de operaciones en beneficio de sujetos pasivos que intervienen como consumidores finales.
- 62 En particular, ambos Gobiernos plantean la hipótesis de que la entrega por el minorista al consumidor final constituya una exportación exenta o una entrega intracomunitaria también exenta, así como el supuesto de que el consumidor final que adquiere la mercancía del minorista sea un empresario que la utiliza para operaciones sujetas al IVA y que tiene derecho a efectuar una deducción por el importe del impuesto aplicado por el minorista. Según dichos Gobiernos, la inclusión del cupón de reducción en la base imponible del minorista implica en estos casos un excedente de deducciones en detrimento del Tesoro Público por la cuantía del IVA comprendido en el valor nominal del cupón.
- 63 Debe señalarse que, en los supuestos descritos en el apartado anterior, la reducción de la base imponible del fabricante sin la rectificación correspondiente de las deducciones de los demás operadores de la cadena de distribución no conduce inevitablemente a un desequilibrio entre el impuesto soportado y el impuesto repercutido y, por tanto, a una distorsión del sistema del IVA. En efecto, en todos estos supuestos puede mantenerse la concordancia entre el impuesto soportado y el impuesto repercutido mediante la utilización de las medidas previstas en la Sexta Directiva.

- 64 En particular, debe recordarse que, en lo que atañe a las transacciones intracomunitarias normales, la razón por la que el fabricante que utiliza sistemas de promoción de ventas como los controvertidos en el caso de autos está autorizado a reducir *a posteriori* su base imponible consiste en que el precio pagado por el consumidor final incluye el IVA y que, por tanto, toda reducción de dicho precio se refiere también a una parte del IVA. En cambio, en el supuesto de que, por motivo de una exención, el valor indicado en el cupón de descuento no esté sujeto al IVA en el Estado miembro desde donde se expida la mercancía, ningún precio facturado en este estadio de la cadena de producción o en uno anterior incluirá el IVA, lo que significa que la reducción o el reembolso parcial de dicho precio tampoco puede incluir una parte de IVA que dé lugar a una reducción del impuesto abonado por el fabricante.
- 65 Así, en el caso de entregas a la exportación o intracomunitarias exentas, las autoridades tributarias, en ejercicio de las posibilidades que le ofrece el artículo 11, parte C, apartado 1, del Sexta Directiva, pueden impedir al fabricante que deduzca del impuesto repercutido lo que sería un importe ficticio del IVA. En este contexto puede evitarse una deducción en exceso del IVA efectuando controles de la contabilidad del fabricante.
- 66 Además, en el supuesto de que el consumidor sea un empresario que puede efectuar deducciones y que utiliza la mercancía en su empresa, todo exceso en la deducción resultante del reembolso *a posteriori* de un cupón puede evitarse mediante la rectificación de la deducción del impuesto soportado efectuada por dicho consumidor final, con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. En efecto, dicha disposición prevé la posibilidad de rectificar deducciones inicialmente efectuadas cuando las modificaciones de los elementos considerados para la determinación del importe de las deducciones tienen lugar con posterioridad a la declaración. El cumplimiento de la obligación de rectificación de las deducciones puede garantizarse, también en este caso, mediante controles contables tanto a nivel del consumidor final como del fabricante.



- 67 Por consiguiente, procede concluir que en las situaciones en que se puede generar una deducción en exceso del impuesto soportado, como las planteadas por los Gobiernos alemán y del Reino Unido, la Sexta Directiva permite adoptar medidas adecuadas para impedir cualquier solicitud de deducción injustificada y, por tanto, cualquier pérdida de ingresos fiscales.

*Sobre la violación del principio de neutralidad del IVA en materia de competencia*

- 68 El Gobierno alemán alega además que el planteamiento adoptado por la Comisión, según el cual el fabricante puede deducir en todos los casos su base imponible por el valor del cupón que reembolsa viola el principio de neutralidad del IVA desde el punto de vista de la competencia. Según dicho Gobierno, tal reducción implica distorsiones de la competencia, ya que el tratamiento fiscal del sistema de cupones de descuento sería entonces más favorable que el de otras operaciones promocionales.
- 69 El Gobierno alemán señala a este respecto que el fabricante es quien decide de forma autónoma emprender una operación de promoción de ventas mediante cupones de reducción, quien determina su alcance y quien soporta el coste económico que dicha operación implica. Pues bien, dicho Gobierno considera que la reducción del coste económico del fabricante por el importe del IVA incluido en el valor nominal de los cupones contribuye en definitiva a financiar los gastos de promoción de ventas y, por consiguiente, puede crear una discriminación en relación con otros tipos de acciones promocionales, como las campañas de publicidad o la entrega de regalos publicitarios.
- 70 El Gobierno alemán alega, sobre este particular, que el fabricante que quiera promover la venta de sus mercancías se ve incitado a renunciar a los servicios de

las agencias de publicidad, ya que, si recurre al sistema de los cupones de descuento, sus costes de explotación serán menores. Dicho Gobierno deduce de lo anterior que la disminución de la deuda tributaria del fabricante por el IVA comprendido en el valor nominal de los cupones priva de contratos potenciales a eventuales prestadores de servicios.

- 71 El Gobierno alemán sostiene que una reducción de la base imponible del fabricante por el valor neto de los cupones también crea una distorsión de la competencia contraria a las operaciones promocionales consistentes en la entrega de regalos, como la que fue objeto de la sentencia de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum* (C-48/97, Rec. p. I-2323). Dicho Gobierno afirma que, en esa sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que la entrega de un regalo a título gratuito a un consumidor final debe estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, ya que el regalo no constituye un descuento en el precio del producto objeto de la promoción.
- 72 Comparando el sistema de entrega de regalos con el de los cupones de reducción, el Gobierno alemán alega que, en el primero de los sistemas, el fabricante debe pagar el IVA por la entrega del regalo, pero tiene derecho a una deducción del mismo importe por la compra de éste. Por el contrario, si el fabricante eligiera sustituir el regalo por un cupón cuyo valor nominal corresponde al precio neto de compra del regalo, podría disminuir sus gastos de explotación por el importe del IVA comprendido en dicho valor nominal. Este Gobierno deduce de lo anterior que el trato fiscal de la entrega de regalos por el fabricante es neutro, mientras que la emisión de cupones de descuento está privilegiada desde el punto de vista del IVA.
- 73 A este respecto, debe recordarse, en primer lugar, que habida cuenta de su neutralidad, el IVA no constituye, en principio, un factor del coste y no puede influir en la elección que los fabricantes hacen del método para promover la venta de sus productos. En el caso de autos, el Gobierno alemán no ha demostrado la existencia de un trato fiscal que favorezca el sistema de los cupones de descuento en relación con otros modos de promoción de ventas y, por tanto, tampoco ha demostrado la existencia de una distorsión de la competencia.

- 74 En primer lugar, ha de señalarse que el Gobierno alemán no ha explicado en qué consiste efectivamente la supuesta distorsión de las condiciones de la competencia que, en su opinión, se produce en detrimento de las agencias de publicidad. En efecto, no hay ninguna razón para suponer que, si un fabricante encomienda a una agencia de publicidad la promoción de las ventas de sus productos, incurriría necesariamente en un gasto mucho mayor que entregando a los consumidores finales cupones de descuento, ya que la prestación de dicha agencia daría al fabricante un derecho a deducción y la deuda fiscal de éste se vería, por tanto, reducida.
- 75 En segundo lugar, debe recordarse que el asunto en que recayó la sentencia *Kuwait Petroleum*, antes citada, se refería a cupones entregados por una compañía petrolera a los consumidores por la compra de una determinada cantidad de gasolina y que podían canjearse, a título gratuito, por regalos contenidos en un catálogo especial. El Tribunal de Justicia estimó que no podía considerarse que la entrega de dichos regalos fuera una rebaja o un descuento de precio con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, sino que debía equipararse a una entrega a título oneroso y, por tanto, a una operación sujeta al impuesto con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva (véase la sentencia *Kuwait Petroleum*, antes citada, apartados 16, 17 y 31). Esta disposición prevé, en particular, que se debe asimilar 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, siempre que tal bien hubiera sido objeto del derecho de deducción total o parcial del IVA.
- 76 No obstante, el Tribunal de Justicia también precisó que el sujeto pasivo que entrega tales regalos está autorizado a deducir, conforme al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el importe del IVA soportado por la compra de dichos bienes (véase la sentencia *Kuwait Petroleum*, antes citada, apartado 19).
- 77 Por consiguiente, si bien es cierto que los dos tipos de sistemas promocionales, la emisión de cupones de descuento y la entrega de regalos publicitarios, se

encuadran en dos marcos normativos distintos, tal diferencia de trato fiscal es inherente a la estructura de la Sexta Directiva y no puede ocasionar distorsiones de la competencia como las descritas por el Gobierno alemán.

78 De lo anterior se infiere que también debe desestimarse la alegación basada en la violación de la neutralidad del IVA en materia de competencia.

79 Habida cuenta de todas las consideraciones expuestas, debe declararse que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Sexta Directiva al no haber adoptado las disposiciones que, en el supuesto de reembolso de cupones de descuento, permitan rectificar la base imponible del sujeto pasivo que ha efectuado dicho reembolso.

## Costas

80 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber pedido la Comisión que se condene en costas a la República Federal de Alemania y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

- 81 Con arreglo al artículo 69, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento, el Reino Unido soportará sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

## EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — Ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, al no haber adoptado las disposiciones que, en el supuesto de reembolso de cupones de descuento, permitan rectificar la base imponible del sujeto pasivo que ha efectuado dicho reembolso.
- 2) Condenar en costas a la República Federal de Alemania.

3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte soportará sus propias costas.

Rodríguez Iglesias

Puissochet

Schintgen

Timmermans

Gulmann

Edward

Skouris

Macken

Colneric

von Bahr

Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de octubre de 2002.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias