

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ007770

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Sentencia de 27 de abril de 1999

Asunto n.º C-48/97

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. La detracción por parte de una sociedad petrolera de bienes que son transmitidos a un comprador de gasolina a cambio de vales que éste ha obtenido, en función de la cantidad comprada, al pagar el precio total al por menor marcado por el surtidor conforme a un sistema de promoción, debe asimilarse cuando los bienes no sean de escaso valor, a una entrega efectuada a título oneroso. **Base imponible.** Interpretación del art. 11 Sexta Directiva: Los términos «rebajas» y «descuentos» deben interpretarse en el sentido de que no pueden comprender una reducción del precio correspondiente al coste total de una entrega de bienes.

PRECEPTOS:

Sexta Directiva 77/388/CEE (Sistema común: Base imponible uniforme), arts. 2.º 1; 5.º 6; 11 A) 3 b) y 17.2 a).

Sentencia

1. Mediante resolución de 15 de enero de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de febrero siguiente, el VAT and Duties Tribunal, London, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, cinco cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 2.º, número 1, del artículo 5.º, apartado 6, del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), y del artículo 27 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Kuwait Petroleum (GB) Ltd. (en lo sucesivo, «Kuwait») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), que son competentes, en el Reino Unido, en materia de percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), acerca de la sujeción al IVA de determinados productos ofrecidos por Kuwait en el marco de operaciones promocionales realizadas entre 1991 y 1996.

La normativa nacional

3. El Anexo 4 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994) define las operaciones que constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios

a efectos de su sujeción al IVA, o que se asimilan a ellas. Según su apartado 5:

«(1) Sin perjuicio de lo dispuesto en el subapartado (2) siguiente, siempre que los bienes del activo de una empresa sean transmitidos o enajenados por la persona que ejerza la actividad empresarial, o cumpliendo instrucciones de esa persona, de tal modo que dejen de formar parte de dicho activo, sea o no a título oneroso, tal operación se considerará una entrega de bienes efectuada por dicha persona.

(2) El subapartado (1) precedente no se aplicará cuando la transmisión o enajenación sea:

(a) un obsequio de bienes efectuado en ejercicio de una actividad empresarial (salvo si forma parte de una serie o sucesión de obsequios realizados regularmente a la misma persona), cuando el coste que soporte quien realice el obsequio no sea superior a 10 UKL [...]»

La normativa comunitaria

4. A tenor del número 1 del artículo 2.º de la Sexta Directiva:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

5. El apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva establece:

«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.»

6. El artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva dispone:

«En el interior del país

[...]

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».

El litigio principal

7. La gasolina comercializada por Kuwait con la marca «Q8» es vendida al por menor, bien directamente por Kuwait, en unas 110 estaciones de servicio que le pertenecen y que están gestionadas por ella o por cuenta de ella, o bien por cerca de 500 distribuidores independientes a quienes Kuwait vende gasolina Q8 como mayorista.

8. Entre 1991 y 1996, Kuwait gestionó un sistema de promoción de ventas en el que participaban las estaciones de servicio de su propiedad y unos 160 distribuidores independientes. En el marco de ese sistema, se ofrecía a los clientes un vale «Q8 Sails» por cada doce litros completos de gasolina comprada. El precio de la gasolina era el mismo, independientemente de que el cliente aceptara, o no, los vales Q8 Sails (en lo sucesivo, «vales Q8») que se le ofrecían. Cuando un cliente reunía un número suficiente de vales Q8, tenía derecho a canjearlos por bienes o, en ocasiones, servicios materializados en un título (tales como entradas para teatro), que el propio cliente elegía en una lista denominada «catálogo de obsequios» y que Kuwait se comprometía a proporcionarle en un plazo determinado.

9. Cada uno de los distribuidores independientes que participaban en la operación se comprometía a pagar a Kuwait, durante el período cubierto por la promoción, un importe adicional por litro, más IVA, sobre el volumen total de gasolina vendido durante ese mismo período. Este importe adicional, que inicialmente era de 0,22 peniques por litro, se aumentó a 0,33 peniques por litro en 1993.

10. Mediante escrito de 16 de junio de 1995, los Commissioners decidieron que Kuwait, que había deducido el IVA soportado sobre los bienes adquiridos con vistas a su entrega a cambio de los vales Q8, debía pagar el impuesto repercutido sobre aquellos artículos entregados a los clientes cuyo coste fuera superior a 10 UKL, aduciendo el hecho de que Kuwait entregaba tales bienes «a título no oneroso».

11. Kuwait interpuso un recurso contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional de remisión basándose en que, por el contrario, los bienes canjeados por los vales Q8 eran entregados por ella a título oneroso, ya que la contrapartida consistía en una parte indeterminada del precio, IVA incluido, pagado por el consumidor tanto por el suministro de gasolina como por la posterior entrega de bienes a cambio de vales Q8, de modo que ya había abonado el IVA por esta operación.

12. El VAT and Duties Tribunal declaró que, según el Derecho inglés, la entrega al cliente de los vales Q8 debía ser calificada de unilateral y separada de la operación principal, que consistía en la compra de gasolina. Asimismo, dicho órgano jurisdiccional estimó que los vales Q8 se obtenían a título gratuito.

13. Sin embargo, dicho Tribunal indicó que la causa («consideration») en el sentido del Derecho de contratos inglés era un concepto diferente al de contraprestación («consideration»), entendida como el valor de una entrega que sirve de base al IVA en el Derecho tributario. En consecuencia, por estimar que una interpretación del Derecho comunitario le era necesaria para resolver el litigio que se le había sometido, el VAT and Duties Tribunal, London, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«Cuando un proveedor de bienes gestiona un plan de promoción comercial en el marco del cual, en síntesis:

- i) el promotor entrega artículos de canje con fines empresariales, de conformidad con las reglas del sistema;
- ii) sin que medie ningún pago en dinero en el momento del canje;
- iii) a cambio de vales a los que el comprador de los productos objeto de la promoción tiene derecho mediante pago del precio total de venta al público de dichos productos, sin efectuar por tales vales ningún pago en dinero identificable.

1) ¿Debe interpretarse la expresión «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», contenida en la letra b) del apartado 3 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva del Consejo, en el sentido de que comprende el coste total de los bienes entregados a cambio de los vales?

2) ¿Deben asimilarse los artículos entregados a cambio de vales a «entregas a título oneroso» a efectos del apartado 6 del artículo 5.º de dicha Directiva?

3) Si los artículos entregados a cambio de vales lo son a título no oneroso o «a título gratuito», ¿debe interpretarse el apartado 6 del artículo 5.º en el sentido de que exige que la entrega de los artículos de canje se asimile a una entrega a título oneroso, pese a que dicha entrega se realiza para las necesidades de la empresa del sujeto pasivo?

4) ¿Sería diferente la respuesta a cualquiera de las cuestiones que anteceden:

a) si todos los vales canjeados por un artículo se obtuvieron mediante compras de los correspondientes productos al promotor del sistema;

b) si dichos vales se obtuvieron, todos ellos, mediante compras de los correspondientes productos objeto de promoción a un comerciante que era un distribuidor participante en el sistema; o

c) si los vales canjeados se obtuvieron, en parte, mediante compras de los correspondientes productos al promotor y, en parte, mediante compras de los correspondientes productos a uno o más distribuidores participantes en el sistema?

5) Si la respuesta a la tercera cuestión fuera negativa, ¿está autorizado el Reino Unido, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva del Consejo y en virtud de la excepción que obtuvo en 1977, para exigir al promotor un impuesto repercutido adicional, basado en el coste que paga por los artículos de canje, además del impuesto repercutido incluido en el precio total de venta al público al por menor de los productos objeto de la promoción?»

Sobre la primera cuestión

14. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide básicamente que se dilucide si el artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los términos «rebajas» y «descuentos» pueden comprender una reducción

de precio correspondiente al coste total de la entrega de los bienes canjeados por los vales.

15. A este respecto, con carácter preliminar, hay que destacar que la propia Kuwait no afirma haber concedido a sus clientes una rebaja o descuento de precio en el sentido de dicha disposición. Por el contrario, alega que los clientes abonaban, por los bienes entregados a cambio de los vales Q8, una parte del precio pagado al adquirir gasolina. En consecuencia, estima que la primera cuestión no es pertinente.

16. Como acertadamente han señalado los Gobiernos del Reino Unido, francés y portugués, la concesión de una rebaja o de un descuento de precio presupone la entrega de un bien a título oneroso. En efecto, los propios términos de «rebaja» y «descuento» hacen referencia a una reducción únicamente parcial del precio total convenido. Por el contrario, cuando la reducción representa el 100% del precio, en realidad se trata de una entrega a título gratuito. Pues bien, la transmisión de un bien a título gratuito está comprendida en el apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva.

17. Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión que el artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los términos «rebajas» y «descuentos» no pueden comprender una reducción de precio correspondiente al coste total de una entrega de bienes.

Sobre las cuestiones segunda, tercera y cuarta

18. Mediante sus cuestiones segunda, tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pide básicamente que se dilucide si el artículo 5.º, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la detracción, por parte de una sociedad petrolera, de bienes que son transmitidos a un comprador de gasolina a cambio de vales que éste ha obtenido, en función de la cantidad comprada, al pagar el precio total al por menor marcado por el surtidor, conforme al sistema descrito en los apartados 7 a 9 de la presente sentencia, debe asimilarse a una entrega efectuada a título oneroso en el sentido de esta misma disposición.

19. Con carácter preliminar, es preciso señalar que, en el caso de autos, la entrega de bienes canjeados por vales Q8 se efectuó para las necesidades de la empresa, puesto que el objeto de la promoción para Kuwait, como para los distribuidores independientes participantes en la operación, consistía, como declaró el órgano jurisdiccional nacional, en aumentar el volumen de las ventas de gasolina. Por esta razón, un sujeto pasivo que se halle en la misma situación que Kuwait 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.

20. Según Kuwait, la circunstancia de que los bienes hayan sido transmitidos por ella para las necesidades de su empresa excluye la aplicación del apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva. La primera frase de este apartado no se refiere a dicho supuesto. En efecto, al ser el IVA un impuesto sobre el consumo, un impuesto repercutido es necesario cuando la transferencia de los bienes constituye un consumo por parte del sujeto pasivo. Ahora bien, el suministro de bienes como consecuencia del canje de vales no constituye un consumo de dichos bienes por parte de la empresa.

21. A este respecto, procede señalar que el objetivo del apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva consiste, en particular, en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo

que detrae un bien de su empresa para fines privados y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo (véanse las sentencias de 6 de mayo de 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 15, y de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 33).

22. Sin embargo, de sus propios términos resulta que la primera frase del apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva asimila a una entrega efectuada a título oneroso y, por ello, somete al IVA, la detracción, por parte de un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, siempre que dicho bien hubiera sido objeto del derecho de deducción del IVA soportado, sin que sea decisivo, en principio, que dicha transmisión se produzca o no para las necesidades de la empresa. En efecto, la segunda frase de dicha disposición, que excluye del impuesto las detracciones 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, carecería de sentido si la primera frase no sometiera al IVA las detracciones de bienes que el sujeto pasivo transmite a título gratuito, incluso para las necesidades de la empresa.

23. Además, como ha destacado el Abogado General en el punto 26 de sus conclusiones, esta interpretación está corroborada por la génesis del apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva. En efecto, el número 6 del Anexo A de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), así como el artículo 5.º, apartado 3, letra a), de la Propuesta de Sexta Directiva, presentada por la Comisión al Consejo el 29 de junio de 1973 (DO C 80, p. 1), establecían, en particular, que las detracciones que tuvieran como destino la entrega de muestras y obsequios de escaso valor que, desde el punto de vista impositivo, pudieran conceptuarse como gastos generales no debían, en contra de la norma general, considerarse entregas imponibles. De ello se deduce que dichas detracciones, incluso efectuadas para las necesidades de la empresa, si los obsequios no son de escaso valor, deben ser consideradas entregas gravadas.

24. Por otra parte, Kuwait alega que el apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva no se aplica porque, en el litigio principal, no existe una transmisión a título gratuito en el sentido de dicha disposición. Afirma que la contrapartida de la entrega de los vales y, por consiguiente, de la de los bienes canjeados por éstos consistía en una parte identificable del precio, IVA incluido, pagado por el cliente en el momento de la compra de la gasolina. Por lo tanto, el cliente también pagaba los bienes obtenidos en el marco de la operación promocional. Este era el acuerdo celebrado con el consumidor final en las estaciones de servicio pertenecientes a Kuwait. Asegura que este examen es esencialmente el mismo en el caso de los vendedores independientes participantes en el proceso de distribución, que, en cuanto a la entrega de vales Q8 y al cobro de la correspondiente parte del precio, actuaban por cuenta de Kuwait.

25. Por el contrario, los Gobiernos del Reino Unido, francés y portugués consideran que, pese al hecho de que todo sujeto pasivo debe buscar en los ingresos que percibe la cobertura de todos los gastos por él efectuados, en un sistema como el que es objeto del litigio principal, el cliente, al comprar la gasolina, no paga ninguna contrapartida por los vales y obsequios que le son entregados.

26. Procede señalar, en primer lugar, que una entrega de bienes sólo se efectúa «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2.º de la Sexta Directiva si existe entre quien

realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado (véase, en este sentido, en materia de prestaciones de servicios, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 14).

27. Pues bien, aun cuando corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si, en el momento de la compra de gasolina, los clientes y Kuwait habían convenido, en su caso a través de los distribuidores independientes, que una parte del precio pagado por la gasolina, identificable o no, constituía el contravalor de los vales Q8 o de los bienes entregados a cambio de éstos, hay que señalar que ningún elemento de autos permite llegar a la conclusión de que los interesados intercambiaran efectivamente tales prestaciones recíprocas.

28. Por una parte, es preciso hacer constar que, como señaló el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, la venta de gasolina y la transmisión de bienes a cambio de vales constituyen dos transacciones distintas.

29. Por otra parte, en el litigio principal, por lo que se refiere a la entrega de bienes canjeados por vales Q8, se dan principalmente dos circunstancias que permiten considerarla una transmisión a título gratuito, en el sentido del apartado 6 del artículo 5.º de la Sexta Directiva, de modo que se asimila a una entrega efectuada a título oneroso y, por lo tanto, gravada.

30. En primer lugar, los bienes entregados a cambio de los vales Q8 eran calificados, en el sistema de promoción adoptado por Kuwait, de obsequios.

31. En segundo lugar, consta que el comprador de gasolina Q8, aceptara o no los vales, debía pagar el mismo precio al por menor y que la factura relativa a la compra de gasolina que, con arreglo al apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva, Kuwait o los distribuidores independientes debían extender a sus clientes, que a su vez eran sujetos pasivos, sólo mencionaba dicho precio. En estas circunstancias, Kuwait no puede sostener válidamente que, al contrario de lo que figuraba en las facturas que extendía, el precio pagado por los compradores de gasolina contenía en realidad una parte que representaba el valor de los vales Q8 o de los bienes canjeados por dichos vales.

32. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda, tercera y cuarta que el artículo 5.º, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la detracción, por parte de una sociedad petrolera, de bienes que son transmitidos a un comprador de gasolina a cambio de vales que éste ha obtenido, en función de la cantidad comprada, al pagar el precio total al por menor marcado por el surtidor, conforme a un sistema de promoción como el del asunto principal, debe asimilarse, cuando los bienes no sean de escaso valor, a una entrega efectuada a título oneroso en el sentido de dicha disposición.

33. Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones segunda, tercera y cuarta, no procede responder a la quinta cuestión.

Costas

34. Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, francés y portugués y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal, London, mediante resolución de 15 de enero de 1997, declara:

1) El artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que los términos «rebajas» y «descuentos» no pueden comprender una reducción de precio correspondiente al coste total de una entrega de bienes.

2) El artículo 5.º, apartado 6, de la Sexta Directiva, 77/388, debe interpretarse en el sentido de que la deducción, por parte de una sociedad petrolera, de bienes que son transmitidos a un comprador de gasolina a cambio de vales que éste ha obtenido, en función de la cantidad comprada, al pagar el precio total al por menor marcado por el surtidor, conforme a un sistema de promoción como el del asunto principal, debe asimilarse, cuando los bienes no sean de escaso valor, a una entrega efectuada a título oneroso en el sentido de dicha disposición.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.