

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. CHRISTINE STIX-HACKL
presentadas el 6 de marzo de 2001¹

I. Introducción

1. En el presente asunto, el Bundesfinanzhof plantea al Tribunal de Justicia la cuestión de si conforme a 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 uniforme² (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), la base imponible en la entrega de un obsequio que se envía al beneficiario por captar a un nuevo miembro incluye, además del precio de adquisición del obsequio, los gastos de envío.

la base imponible está constituida, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, 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».

3. En el apartado 2 de esta misma disposición se mencionan distintas partidas que deben incluirse en esta base imponible, entre otras y conforme a la letra b), «los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio. Los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes».

II. Marco jurídico

A. Normativa comunitaria

2. Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva,

B. Normativa nacional

4. El artículo 3 de la Umsatzsteuergesetz de 1980 (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo «UStG») enumera las operaciones que están sometidas a dicho impuesto. El apartado 12 de esta disposición contiene la siguiente regla, relativa a las operaciones

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

de permuta: «Existe permuta cuando la contraprestación de una entrega consiste en una entrega. Existe una operación asimilada a una permuta cuando la contraprestación por una prestación de otro tipo consiste en una entrega o en una prestación de otro tipo.»

5. Además, el artículo 10, apartado 2, segunda frase, de la UStG, que se refiere al cálculo de la base imponible en los negocios de permuta y asimilados, establece lo siguiente: «En caso de permuta (artículo 3, apartado 12, primera frase), operaciones asimiladas a la permuta (artículo 3, apartado 12, segunda frase) y entregas con efectos de pago definitivo, el valor de cada operación se considerará contraprestación por la otra operación.»

III. Antecedentes de hecho y procedimiento principal

6. Bertelsmann AG, parte demandante en el procedimiento principal, (en lo sucesivo, «Bertelsmann») es la sociedad dominante de un grupo de sociedades dependientes que operan en el «negocio de los clubs» de libros y discos. En los años comprendidos entre 1985 y 1990 las sociedades del grupo Bertelsmann entregaban a sus antiguos miembros obsequios, como libros, discos o bicicletas, por captar a nuevos miembros.

Estos obsequios habían sido adquiridos por las sociedades del grupo a terceros y se enviaban a sus destinatarios con portes pagados.

7. En las liquidaciones correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1990, el Finanzamt Wiedenbrück, parte demandada en el procedimiento principal, incluyó en la base imponible, además del precio de compra de los obsequios, los gastos de envío pagados por las sociedades del grupo.

8. Como Bertelsmann consideró que la inclusión de los gastos de envío de los obsequios en la base imponible infringía la Sexta Directiva, interpuso un recurso directo ante el Finanzgericht. Este órgano jurisdiccional desestimó el recurso por entender que, en la estimación que debe realizarse al determinar la base imponible de las operaciones similares a la permuta con arreglo al artículo 10, apartado 2, segunda frase, de la UStG, deben tenerse en cuenta, además del precio de compra de los obsequios, los gastos de envío de éstos. Por lo demás y en contra del criterio de la demandante, este proceder tampoco infringe el artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

9. Bertelsmann interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación contra esta

sentencia del Finanzgericht en el que alegaba que la interpretación realizada por el Finanzgericht del artículo 10, apartados 1 y 2, segunda frase, de la UStG infringía el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), y apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva y era, además, incompatible con la sentencia del Tribunal de Justicia *Empire Stores*,³ de la que se deduce que, como base imponible, sólo puede tenerse en cuenta el precio de compra de los obsequios, pero no los gastos accesorios.

Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, además del precio de compra del obsequio también los gastos de envío?

IV. Alegaciones de las partes

10. El Bundesfinanzhof, considerando que las sentencias *Naturally Yours Cosmetics*⁴ y *Empire Stores* no aclaraban inequívocamente la cuestión del cómputo de los gastos accesorios en la base imponible, como se plantea en el presente asunto en relación con los negocios similares a la permuta, suspendió el procedimiento de casación y, mediante resolución de 5 de agosto de 1999, planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

11. En la entrega de un obsequio que se envía al beneficiario por captar a un nuevo cliente, ¿comprende la base imponible, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva del

12. Bertelsmann considera que, en la entrega de un obsequio que se envía al destinatario por su labor de captación de un miembro nuevo, la base imponible sólo incluye el precio de compra del obsequio, y no los gastos de envío. Así lo deduce de la sentencia dictada en el asunto *Empire Stores*, en la que el Tribunal de Justicia declaró que para la base imponible sólo es determinante el precio de compra y no otra cantidad, como por ejemplo, el precio de compra más los gastos de envío. Aunque en el asunto *Empire Stores* se trataba de una sociedad de venta por correspondencia y, lógicamente, soportaba gastos de envío, el Tribunal de Justicia no los incluyó en la base imponible.

Bertelsmann alega, además, que incluir en la base imponible únicamente el precio de compra con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, también está justificado objetivamente

3 — Sentencia de 2 de junio de 1994 (C-33/93, Rec. p. I-2329).

4 — Sentencia de 23 de noviembre de 1988 (C-230/87, Rec. p. 6385).

puesto que, en el presente asunto, se realizó una operación asimilada a la permuta en la que el contravalor de la entrega de obsequios que constituye la base imponible es, conforme a las sentencias *Empire Stores* y *Naturally Yours Cosmetics*, un valor subjetivo, en concreto, la contraprestación efectivamente obtenida, esto es, en el presente asunto, la captación de un nuevo miembro. Dada la dificultad de determinar el valor subjetivo, únicamente debe tenerse en cuenta el precio de compra de los obsequios. Así, los obsequios no sólo se enviaban a los antiguos miembros por la captación de nuevos miembros, sino también para premiar su fidelidad y conservarlos como miembros. Bertelsmann indica asimismo que las empresas de venta por correspondencia no repercuten forzosamente los portes y muchas de ellas no cobran gastos de envío, al menos cuando el valor de los pedidos supera una cantidad determinada.

Bertelsmann alega, por último, que los gastos de envío tampoco pueden considerarse gastos accesorios en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, porque, en el presente asunto, los asume ella misma, que es quien presta el servicio, y no los reclama de los destinatarios de la prestación, es decir, de los antiguos miembros que le presentan a otros.

13. Por el contrario, las otras partes que han presentado observaciones en el pre-

sente asunto —el Gobierno alemán, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión— opinan fundamentalmente que la base imponible de los obsequios incluye, además del precio de compra, los gastos de envío.

14. La Comisión entiende, al igual que Bertelsmann, que el artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, que procede examinar en primer lugar,⁵ no es aplicable al presente asunto.

El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), único pertinente en su opinión, se remite, respecto a la base imponible, a la «contraprestación». Este concepto debe interpretarse en el sentido en que lo hicieron las sentencias *Naturally Yours Cosmetics*, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*⁶ y *Empire Stores*. Según la Comisión, de esta jurisprudencia se deducen los siguientes requisitos para determinar la base imponible basándose en el valor de la prestación: en primer lugar, debe existir una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios recibida en contraprestación; en segundo lugar, el valor de la prestación de servicios debe poder expresarse en dinero; en tercer lugar, como base imponible debe tenerse en cuenta el valor subjetivo de la contraprestación, puesto que la base imponible tiene

5 — Sobre este orden de apreciación, véase la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company* (C-126/88, Rec. p. I-1235).

6 — Sentencia de 5 de febrero de 1981 (154/80, Rec. p. 445).

que corresponderse con la contraprestación realmente obtenida.

15. El Gobierno alemán y el Gobierno del Reino Unido comparten, en lo esencial, el criterio expresado por la Comisión.

En opinión de la Comisión, en el presente asunto se cumplen los dos primeros criterios a la luz de la sentencia *Empire Stores*. La captación del nuevo miembro constituye la contraprestación de la entrega del obsequio, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

16. El Gobierno alemán sostiene, además, remitiéndose a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, que la contraprestación por la captación de un nuevo cliente se compone de una parte principal (obsequio) y una accesorio (envío), de forma que entre la prestación de captación y el envío también existe la necesaria relación directa. A favor de este criterio cabe citar también la sentencia del Tribunal de Justicia *Card Protection Plan*,⁷ de la que se deduce que la prestación accesorio sigue el destino de la prestación principal. Lo que se adeuda es una contraprestación única, y al efectuar la apreciación jurídica en el caso que nos ocupa resultaría extraño realizar una división «artificial» entre la prestación de envío y la entrega del objeto.

Para determinar el valor subjetivo de la contraprestación —tercer criterio— lo único decisivo es averiguar qué gastos asume quien entrega el bien para obtener a cambio la prestación deseada en contraprestación de su entrega. A la luz de la sentencia *Naturally Yours Cosmetics*, en estos gastos deben incluirse todos los costes que debe asumir quien entrega el producto para alcanzar este objetivo, es decir, en el presente asunto, también los portes, que son asumidos por quien envía el obsequio.

La Comisión expone, además, que, en el asunto *Empire Stores*, el Tribunal de Justicia, dado el tenor de la cuestión planteada en aquel asunto, no se pronunció expresamente sobre la inclusión de los gastos de envío y, por ese motivo, la sentencia en dicho asunto no se opone al criterio que ella mantiene. Al contrario, de dicha sentencia se deduce inequívocamente que tales prestaciones accesorias deben incluirse en la base imponible.

Esta pertenencia a la cosa principal se traduce en la aplicación de los mismos criterios de valoración a la prestación de envío y a la entrega del obsequio. También debe determinarse el valor de la prestación de envío, que le atribuye el expedidor, y, conforme a la sentencia *Empire Stores*, ese

7 — Sentencia de 25 de febrero de 1999 (C-349/96, Rec. p. I-973).

valor debe corresponder al de los gastos que ha soportado el expedidor.

17. Por último, para los Gobiernos alemán y del Reino Unido, la necesidad de incluir los gastos de envío en la base imponible también se desprende del principio de que el IVA debe recaudarse de una forma neutral para la competencia y no discriminatoria. De no ser así, continúan estos Gobiernos, se produciría un consumo final exento de impuestos. El impuesto sobre el volumen de negocios debe aplicarse, desde el punto de vista económico, como si el antiguo miembro hubiera adquirido el obsequio, incluido su envío, contra el pago de una cantidad en metálico que también cubra los gastos de envío.

18. En opinión del Gobierno del Reino Unido, el valor subjetivo de la prestación de captación para el sujeto pasivo aúna los costes de adquisición y los de envío, motivo por el cual la suma de estas magnitudes da como resultado la base imponible. Por el contrario, si se siguiera la argumentación de Bertelsmann, la base imponible no reflejaría el valor subjetivo completo de la contraprestación realizada por el sujeto pasivo por la prestación de captación, lo cual distorsionaría el régimen del impuesto sobre el volumen de negocios contenido en la Sexta Directiva y proporcionaría la posibilidad de eludir el impuesto en el caso de entregas de bienes, al determinar una base imponible demasiado baja.

19. Por lo que se refiere a la base imponible, el Gobierno del Reino Unido añade que

el artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva confirma que debe incluir los gastos de transporte y envío y se opone, por tanto, al análisis que Bertelsmann hace de la sentencia *Empire Stores*, que contradice esta disposición. En el asunto *Empire Stores*, la cuestión planteada al Tribunal de Justicia únicamente se refería a la entrega de objetos como contrapartida por la prestación de servicios, mientras que en el presente asunto se trata de una prestación mixta, en concreto, la entrega de obsequios y su envío.

Aunque corresponda al órgano jurisdiccional nacional determinar si existe una prestación mixta, de los hechos expuestos por el órgano jurisdiccional *a quo* se deduce claramente que se trata de una prestación de esas características. Por tanto, el sujeto pasivo entrega objetos que deben valorarse aplicando los criterios señalados en la sentencia *Empire Stores*. Además, el sujeto pasivo ofrece a sus antiguos miembros la prestación de envío de tales objetos. Por consiguiente, la base imponible está constituida por el valor total de los dos elementos de la prestación mixta.

V. Análisis

20. En el presente asunto debe aclararse si los gastos de envío de obsequios, envío que constituye una prestación de servicios, deben incluirse en la base imponible con arreglo al artículo 11, parte A, de la Sexta

Directiva, cuando la contraprestación sólo puede consistir en una prestación de servicios.

jurídico para el cálculo de la base imponible.

21. Conforme a la sentencia del Tribunal de Justicia *Boots Company*, antes de examinar lo dispuesto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), debe analizarse la pertinencia del artículo 11, parte A, apartado 2, letra b).⁸

22. En el presente asunto, los gastos de envío son gastos de transporte en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra b). Sin embargo, conforme a esta disposición, el proveedor debe haberlos exigido al comprador o al destinatario del servicio. Esta norma parece tener una finalidad doble. Por una parte, trata de asegurar que solamente se incluya en la base imponible el contravalor —sin analizar más detalladamente— que haya percibido efectivamente el sujeto pasivo; por otra parte, se exige del sujeto pasivo un comportamiento determinado, como indica el empleo de la palabra «exigidos».

23. Puesto que, en el presente asunto, Bertelsmann no «exigió» al destinatario del obsequio el pago de los gastos de transporte, no puede recurrirse al artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva como fundamento

24. Conforme a la Sexta Directiva, en el caso de entrega de un objeto o de prestación de un servicio, la base imponible es la contraprestación efectivamente obtenida por la entrega o la prestación. Ésta incluye, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a esas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la contraprestación o de un tercero». Así, por lo que respecta a la prestación del servicio de envío, debe examinarse si el remitente ha obtenido por dicho servicio una contraprestación y, de ser así, por qué importe. Si la captación de un nuevo miembro no es la retribución del envío, ésta será una prestación gratuita, que no constituye una operación imponible en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva y que también es irrelevante a los efectos de determinación de la base imponible conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a).

25. Respecto a la inclusión de los gastos de envío en la base imponible, todas las partes se han remitido a la sentencia *Empire Stores*, si bien extrayendo de ella conclusiones contrapuestas.

26. En primer lugar, debe señalarse que, conforme a los autos del procedimiento

8 — Asunto C-126/88, citado en la nota 5, apartado 16.

principal en Empire Stores, las partes no analizaron el envío de obsequios o los gastos de envío, sino que se refirieron únicamente a los obsequios. Mientras que la demandante en aquel asunto computaba el precio de coste del artículo, la administración tributaria demandada calculaba el impuesto sobre el precio que la demandante habría facturado por los referidos artículos si éstos hubieran sido ofrecidos en su catálogo de venta.⁹

27. La primera de las cuestiones planteadas en Empire Stores debe analizarse desde este punto de vista. Mediante esa cuestión el órgano jurisdiccional *a quo* deseaba averiguar cuál era la contraprestación por entregas de obsequios, si no es la cantidad que debía pagarse al proveedor por los artículos del catálogo que se le hubieran pedido. El aspecto relativo a la base imponible sólo era objeto de la segunda cuestión, que mencionaba varias alternativas: el precio pagado al proveedor por la compra de los artículos, el precio hipotético de venta o «algún otro importe, y, si es así, cuál».

28. Cuando en la sentencia Empire Stores el Tribunal de Justicia menciona la «entrega» de objetos, se refiere únicamente a la prestación de dar una cosa. Puesto que, en ese asunto, el Tribunal de Justicia no analizó la problemática del envío, tampoco tuvo ocasión de manifestarse respecto a los gastos de envío.

29. Por tanto, el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado ni a favor ni en contra de la inclusión de los gastos de envío en la base imponible.

30. Así, procede analizar la cuestión de en qué consiste, en el presente asunto, el contravalor que constituye la base imponible. Como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia Empire Stores remitiéndose a la sentencia Naturally Yours Cosmetics, «la contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible, a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva, si existe una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y si el valor de esta última puede expresarse en dinero».¹⁰ Puesto que la Sexta Directiva trata por igual las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, los mencionados criterios también se aplican a éstas.

31. Por consiguiente, debe examinarse en primer lugar si la captación, esto es, el servicio que presta el miembro antiguo, está en relación directa con el obsequio y su envío. Como muestra la sentencia Naturally Yours Cosmetics, la contraprestación de la entrega de un bien puede consistir, en principio, en una prestación de servicios.

⁹ — A este respecto, véase el asunto C-33/93, citado en la nota 3, apartado 5.

¹⁰ — Asunto C-33/93, citado en la nota 3, apartado 12.

32. Es jurisprudencia reiterada que existe una relación directa cuando dos prestaciones se contraponen de tal forma que una condiciona a la otra.¹¹

33. Como ya declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Empire Stores*, entre la entrega de un obsequio y la presentación de un cliente potencial existe una relación directa.¹²

34. Sin embargo, queda por aclarar si la prestación de envío también es onerosa, es decir, si también está en relación directa con la prestación de captación.

35. A este respecto puede afirmarse que el envío es una prestación accesoria de la prestación principal, consistente en el obsequio. Según la sentencia *Card Protection Plan*, «una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador». ¹³ Así, el obsequio y el envío forman una operación unitaria, que

se contrapone con una contraprestación consistente en la captación de clientes.

36. Cuando el antiguo miembro realiza la prestación de captación, adquiere el derecho a un obsequio junto con su envío. Por tanto, no sólo existe una relación directa entre la prestación de captación y el obsequio, sino también entre la prestación y el envío.

37. A favor de la inclusión del envío en la base imponible también cabe hacer un razonamiento económico fundamental para el Derecho tributario. Efectivamente, en el tráfico económico debe partirse de que, en general, las prestaciones no se realizan de forma gratuita.

38. Por consiguiente, puede afirmarse que la base imponible, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), está constituida por el valor del obsequio más el valor del envío.

39. Puesto que se cumple el requisito de que el valor de la prestación de servicios, es decir, el valor del envío, pueda expresarse en dinero, debe averiguarse a continuación, conforme a la sentencia *Naturally Yours*

11 — Véanse las sentencias de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck* (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 16, y de 3 de marzo de 1994, *Tolsma* (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 13.

12 — Véase el asunto C-33/93, citado en la nota 3, apartado 16.

13 — Asunto C-349/96, citado en la nota 7, apartado 30.

Cosmetics, el valor subjetivo de la contraprestación.¹⁴

40. Con arreglo a la sentencia *Empire Stores*, este valor subjetivo es «el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener». Ese valor debe «corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello».¹⁵

41. Por lo tanto, en primer lugar, lo que el prestador del servicio ha realizado efectivamente como contraprestación debe analizarse desde el punto de vista del beneficiario de la prestación de servicios. En segundo lugar, el valor de esta contraprestación debe cubrir, en principio, los costes de la prestación.

42. Por lo demás, este método no es desconocido en el contexto de la Sexta Directiva. Se recurre a él en el caso de prestaciones de servicios que no se realizan contra pago de una cantidad en metálico, es decir, para las llamadas prestaciones de servicios asimiladas a que se refiere el artículo 6, apartado 2. En estas prestaciones, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), determina que la base imponible está constituida por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.

43. En el presente asunto, la prestación de envío debe valorarse tomando como base los costes que ha ocasionado el envío, es decir, los gastos de envío.

44. Por último, a favor de esta tesis aboga también el criterio manifestado por el Gobierno alemán y por el Gobierno del Reino Unido, conforme al cual no incluir los gastos de envío en la base imponible entraría en contradicción con el principio de neutralidad y de no discriminación en la recaudación del IVA. En efecto, el envío de un obsequio por el que el destinatario del objeto presta un servicio no debe recibir un tratamiento fiscal distinto del dispensado al envío de un objeto que es pagado por el destinatario.¹⁶

45. Por lo tanto, en la entrega de un obsequio que se envía al destinatario por la captación de un nuevo cliente, la base imponible comprende, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, además del precio de compra del obsequio, los gastos de envío.

16 — Sobre la inexistencia de distinción, en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), entre contraprestaciones dinerarias y contraprestaciones en especie, véase la sentencia de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, Rec. p. I-3801), apartado 23: «Al ser las dos situaciones idénticas desde el punto de vista económico y comercial, la Sexta Directiva trata las dos categorías de contraprestaciones de forma equivalente.»

14 — Asunto C-230/87, citado en la nota 4, apartado 16.

15 — Asunto C-33/93, citado en la nota 3, apartado 19.

VI. Conclusión

46. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo responder de la siguiente forma a la cuestión prejudicial:

«En la entrega de un obsequio que se envía al destinatario por la captación de un nuevo cliente, la base imponible comprende, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, además del precio de compra del obsequio, los gastos de envío.»