

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 3 de julio de 2001 *

En el asunto C-380/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Bertelsmann AG

y

Finanzamt Wiedenbrück,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres. C. Gulmann, Presidente de Sala, V. Skouris (Ponente), J.-P. Puissochet y R. Schintgen y la Sra. N. Colneric, Jueces;

Abogada General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Bertelsmann AG, por los Sres. A. Raupach y D. Pohl, Rechtsanwälte;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, en calidad de agente, asistido por el Sr. A. Robertson, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Bertelsmann AG y de la Comisión, expuestas en la vista de 25 de enero de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de marzo de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 5 de agosto de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de octubre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Bertelsmann AG (en lo sucesivo, «Bertelsmann») y el Finanzamt Wiedenbrück (en lo sucesivo, «Finanzamt») sobre una serie de liquidaciones por las que se fijó, para los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1990, el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que debía pagar Bertelsmann por obsequios que había entregado a sus clientes como contrapartida de la captación de nuevos clientes potenciales.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva:

«La base imponible está constituida:

- a) 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 [...]

4 El artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Quedarán comprendidos en la base imponible:

[...]

- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio [...]

La normativa nacional

- 5 El artículo 3 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») de 1980 define las operaciones sometidas al IVA. En concreto, el artículo 3, apartado 12, se refiere a las operaciones de permuta y establece lo siguiente:

«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.»

- 6 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, operaciones asimiladas a la permuta y entregas con efectos de pago definitivo, el valor de cada operación se considerará contraprestación por la otra operación.»

El procedimiento principal y la cuestión prejudicial

- 7 Bertelsmann es la sociedad dominante de un grupo de sociedades que operan en el sector de los clubs de libros y discos. En los años comprendidos entre 1985

y 1990, las sociedades del grupo Bertelsmann entregaban a sus miembros obsequios, como libros, discos o bicicletas, como contrapartida por la captación de nuevos miembros. Estas sociedades compraban los obsequios a proveedores ajenos al grupo y asumían los gastos de envío de tales obsequios a los miembros que hubieran actuado como intermediarios.

- 8 En las liquidaciones correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1985 y 1990, el Finanzamt consideró que las entregas de los obsequios eran operaciones asimiladas a la permuta e incluyó en la base imponible del IVA de estas operaciones, además del precio de compra de estos obsequios, los gastos de envío pagados por dichas sociedades.
- 9 Bertelsmann consideró que la inclusión de los gastos de envío de los obsequios en la base imponible infringía la Sexta Directiva e interpuso, sin procedimiento administrativo previo, un recurso directo («Sprungklage») ante el Finanzgericht Münster (Alemania).
- 10 Como quiera que se desestimó este recurso, Bertelsmann interpuso un recurso de casación («Revision») ante el Bundesfinanzhof. Éste indica en la resolución de remisión que, en su opinión, el valor de los bienes entregados no puede constituir el único elemento de referencia para determinar la base imponible de las entregas controvertidas en el procedimiento principal. En efecto, entiende que la base imponible debe incluir también los gastos de envío, puesto que el envío de los obsequios está incluido en su entrega como prestación accesorio. No obstante, por entender que el litigio que se le había sometido no podía dirimirse de forma clara basándose en las sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365), y de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Rec. p. I-2329), el Bundesfinanzhof resolvió

suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«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 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, los gastos de envío?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 11 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la base imponible en la entrega de un obsequio que constituye la contraprestación por la captación de un nuevo cliente incluye, además del precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio.

Alegaciones formuladas en las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 12 Bertelsmann afirma que, dado que la contraprestación que constituye la base imponible en la entrega de obsequios es un valor subjetivo difícilmente

determinable, sólo debe tenerse en cuenta el precio de compra de los obsequios. Entiende que su tesis queda confirmada por la sentencia Empire Stores, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia no incluyó los gastos de envío en la base imponible, si bien dicha sentencia se refería a una sociedad de venta por correspondencia. Además, Bertelsmann alega que los gastos de envío no pueden ser considerados gastos accesorios en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, ya que los asume ella misma y no reclama el pago a sus adquirentes, es decir, a los clientes que han actuado como intermediarios.

13 Los Gobiernos alemán y del Reino Unido y la Comisión afirman, por el contrario, que la base imponible en la entrega de un obsequio incluye, además del precio de compra de este obsequio, los gastos de envío. Aun admitiendo que en la sentencia Empire Stores, antes citada, debido a la cuestión planteada en aquel asunto al Tribunal de Justicia éste no se pronunció expresamente sobre la inclusión de los gastos de envío en la base imponible, alegan que de dicha sentencia se deduce claramente que los gastos de tales prestaciones accesorias a la entrega deben estar incluidos en la base imponible.

14 Por otra parte, los Gobiernos alemán y del Reino Unido alegan que la necesidad de incluir los gastos de envío en la base imponible se desprende también del principio conforme al cual el IVA debe calcularse de forma uniforme y neutral desde el punto de vista de la competencia. En particular, el Gobierno del Reino Unido indica que, si se admitiera que la prestación de servicio del sujeto pasivo consistente en el envío no debe tenerse en cuenta al calcular la base imponible, se permitiría eludir el impuesto mediante entregas en especie que reducirían el valor de la base imponible. Por consiguiente, los Gobiernos alemán y del Reino Unido afirman que el impuesto que grava la prestación de envío debería calcularse desde el punto de vista económico como si el cliente que ha actuado como intermediario hubiera adquirido el obsequio y su envío como contrapartida del pago de una cantidad de dinero que incluye también los gastos de envío.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 15 De la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Boots Company* (C-126/88, Rec. p. I-1235), apartados 15 y 16, se deduce que, antes de poder afirmar la aplicabilidad del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, hay que excluir la aplicabilidad de su artículo 11, parte A, apartado 2, letra b).

- 16 Consta que los gastos de envío controvertidos en el procedimiento principal son gastos de transporte. No obstante, también consta que Bertelsmann no reclamaba el pago de estos gastos de envío a los destinatarios de los obsequios. De ello se deduce que el artículo 11, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva no se aplica al asunto principal. Por tanto, la base imponible de la entrega de tales obsequios debe determinarse a la luz del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a).

- 17 Para interpretar a tal fin el concepto de «contraprestación» a que se refiere el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, la contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos de dicha disposición 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 (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, *Naturally Yours Cosmetics*, apartados 11, 12 y 16, y *Empire Stores*, apartado 12).

- 18 En el asunto principal, se realizó una entrega de bienes en contrapartida de una prestación de servicios consistente en la captación de nuevos clientes. A este respecto debe indicarse, por una parte, que existe una relación directa entre la entrega de los obsequios y la captación de nuevos clientes y, por otra parte, que, puesto que los servicios prestados a Bertelsmann se retribuían mediante una

entrega de bienes, su valor puede expresarse en dinero (véase la sentencia *Empire Stores*, antes citada, apartados 16 y 17).

- 19 En consecuencia, se suscita la cuestión de si existe una relación directa no sólo entre la entrega de los obsequios y la captación de nuevos clientes, sino también entre el envío de estos obsequios y dicha prestación de servicios.

- 20 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que, a los fines del IVA, una prestación debe considerarse 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 (véanse las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 30, y de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 27).

- 21 Procede declarar que, en el asunto principal, el envío de obsequios es, habida cuenta de las circunstancias en que se realiza, una prestación accesoria de la prestación principal, que consiste en la entrega de dichos obsequios. En efecto, los clientes que captan nuevos clientes tienen derecho a la entrega del obsequio y a su envío. Por tanto, la entrega y el envío del obsequio forman una operación única, retribuida mediante una contraprestación consistente en la captación de nuevos clientes.

- 22 En cuanto a la determinación de la contraprestación que se utiliza como base imponible de tal operación, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, se trata de un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, *Naturally Yours Cosmetics*, apartado 16, y *Empire Stores*, apartado 18).

- 23 Además, como precisó el Tribunal de Justicia en el apartado 19 de la sentencia *Empire Stores*, antes citada, para que este valor sea subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello.
- 24 Debe señalarse que, por aplicación de este principio, enunciado en la sentencia *Empire Stores*, antes citada, forman parte del valor de la prestación de servicios todos los gastos soportados por el beneficiario para la obtención de la prestación de que se trate, incluidos los gastos de las prestaciones accesorias relacionadas con la entrega de los bienes. De ello se deduce que, en el asunto principal y puesto que el beneficiario no sólo abonó el precio de compra de los obsequios, sino también los gastos de envío para su entrega, estos gastos deben incluirse en la base imponible de dicha entrega.
- 25 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional que, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en la entrega de un obsequio que constituye la contraprestación por la captación de un nuevo cliente incluye, además del precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio.

Costas

- 26 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido, así como por la Comisión, 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 (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 5 de agosto de 1999, declara:

Conforme 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, la base imponible en la entrega de un obsequio que constituye la contraprestación por la captación de un nuevo cliente incluye, además del precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio.

Gulmann

Skouris

Puissochet

Schintgen

Colneric

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de julio de 2001.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

C. Gulmann