

|

61992J0018

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEXTA) DE 25 DE MAYO DE 1993. - CHAUSSURES BALLY SA CONTRA ESTADO BELGA, MINISTERE DES FINANCES. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: TRIBUNAL DE PREMIERE INSTANCE DE BRUXELLES - BELGICA. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - SEXTA DIRECTIVA - BASE IMPONIBLE. - ASUNTO C-18/92.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-02871

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Base imponible ° Operación de venta con pago mediante tarjeta de crédito ° Comisión retenida por el emisor de la tarjeta ° Inclusión en la base imponible

[Directiva 77/388 del Consejo, art. 11 A, ap. 1, letra a)]

Índice

La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que cuando, en el marco de una operación de venta, el comprador paga el precio de la mercancía mediante una tarjeta de crédito y el emisor de la tarjeta de crédito abona dicho precio al comerciante, previa retención de un porcentaje en concepto de comisión remuneradora de una prestación de servicios de este último al comerciante que vende la mercancía, dicha retención debe estar comprendida en la base imponible que el comerciante sujeto al impuesto debe ingresar a la Administración Tributaria.

Partes

En el asunto C-18/92,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el tribunal de première instance de Bruxelles, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Chaussures Bally SA

y

Etat belge,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE 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 ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: C.N. Kakouris, Presidente de Sala; G.F. Mancini, F.A. Schockweiler, M. Díez de Velasco y P.J.G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. C. Gulmann;

Secretario: Sr. H.A. Ruehl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre de Chaussures Bally SA, por Me Luc Simonet, Abogado de Bruselas;

° en nombre del Estado belga, por Me Ignace Maselis, Abogado de Bruselas;

° en nombre del Gobierno británico, por el Sr. John Collins, del Treasury Solicitor' s Department, en calidad de Agente, asistido por el Sr. David Anderson, Barrister;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Henri Étienne, Consejero Jurídico Principal, y el Sr. Johannes Foens Buhl, Consejero Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Chaussures Bally SA, del Estado belga, del Gobierno británico, representado por el Sr. David Anderson y la Sra. Susan Cochrane, del Treasury Solicitor' s Department, en calidad de Agentes, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, expuestas en la vista de 14 de enero de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de marzo de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 10 de enero de 1992, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de enero siguiente, el tribunal de première instance de Bruxelles planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de la Directiva 77/388/CEE 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 ° 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 Chaussures Bally SA (en lo sucesivo, "Bally") y el Estado belga sobre la restitución de las sumas pagadas por Bally al Estado belga en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA").

3 De la resolución de remisión se desprende que Bally, que comercializa calzado con la marca del mismo nombre, cobra a sus clientes el precio de sus compras en metálico, mediante cheque o mediante tarjeta de crédito. Para este último caso, Bally ha celebrado contratos con distintos emisores de tarjetas de crédito, en los que se prevé que cuando el cliente, titular de la tarjeta de crédito, compra un bien utilizando dicha tarjeta, el emisor de la tarjeta debe reembolsar al comerciante que vende la mercancía el precio de esta última, previa retención de una comisión que, por regla general, se sitúa en torno al 5 % de los pagos.

4 Bally, que está sujeta al IVA de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Código belga sobre el IVA, tenía dudas sobre la cuestión de si debía pagar el IVA sobre el importe neto que recibe de los emisores de tarjetas de crédito, una vez deducida la comisión retenida por éstos, o sobre el importe bruto, es decir, el precio del bien antes de la deducción de dicha comisión. En todo caso, Bally pagó siempre el IVA sobre el importe neto hasta el año 1988, cuando, con ocasión de una inspección tributaria relativa a los años precedentes hasta 1984, el contrôleur de l'inspection spéciale des impôts, tras efectuar una regularización de los años 1984 a 1987, decidió que "las comisiones no son deducibles del precio para el cálculo de la base imponible" y exigió a Bally una suma complementaria de 2.206.000 BFR en concepto de IVA, incrementada con sanciones tributarias e intereses.

5 Bally, tras haber pagado ese importe sin que ello supusiera su conformidad con las actuaciones, y habiendo efectuado desde 1989 el pago del IVA sobre el importe bruto, interpuso un recurso ante el tribunal de première instance de Bruxelles en el que solicitaba la restitución de todas las sumas percibidas, en su opinión, ilegalmente en el marco de la imposición del IVA, incrementadas con los intereses legales y una indemnización por daños y perjuicios.

6 Por estimar que la solución del litigio dependía de la interpretación de la Sexta Directiva, el tribunal de première instance de Bruxelles, mediante resolución interlocutoria de 10 de enero de 1992 dictada en juicio contradictorio, decidió suspender el procedimiento y someter al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) Letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Sexta Directiva

En el marco de una operación de venta cuyo pago se efectúe mediante tarjeta de crédito, ¿debe considerarse que la contraprestación que el establecimiento comercial afiliado obtiene de una entidad de crédito por la entrega de un bien se limita únicamente a la cantidad que dicho establecimiento comercial percibe de esta entidad?

o

2) Letra c) del apartado 3 del artículo 11 de la Sexta Directiva

El importe de la comisión o del descuento retenido por la entidad emisora sobre el precio marcado, ¿debe considerarse como un reembolso de los gastos efectuados por cuenta del establecimiento comercial afiliado para garantizarle su cobro seguro y, por ello, no formar parte de la base imponible con arreglo a la letra c) del apartado 3 del artículo 11 de la Sexta Directiva?"

7 Para una más amplia exposición de la normativa comunitaria, de los hechos del litigio principal, del desarrollo del procedimiento y de las observaciones escritas presentadas, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Contexto fáctico y jurídico

8 Para responder adecuadamente al problema de interpretación suscitado por las cuestiones planteadas, es necesario circunscribirlo a la luz del contexto fáctico y jurídico expuesto por el órgano jurisdiccional nacional.

9 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que, cuando el comprador paga el precio de la mercancía mediante una tarjeta de crédito, se producen dos operaciones: por una parte, la venta de la mercancía por el comerciante, quien también computa en el precio total exigido el IVA que será pagado por el comprador como consumidor final y percibido por el comerciante por cuenta de la Administración Tributaria y, por otra, la prestación de servicios al comerciante por el emisor de la tarjeta. Esta última prestación tiene por objeto la garantía de pago de la mercancía cuya compra ha sido efectuada mediante la tarjeta, la promoción de las actividades del comerciante por la posibilidad de conseguir nuevos clientes, la publicidad eventualmente hecha a favor del comerciante y cualquier otro fin.

10 De los autos se desprende, asimismo, que la segunda operación mencionada está exenta del IVA en Bélgica, de conformidad con la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros declarar exentas, entre otras, determinadas operaciones relativas a la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron, la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía.

Sobre la primera cuestión

11 Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional plantea, fundamentalmente, el problema de si la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en los casos en que, en el marco de una operación de venta, el precio de la mercancía sea pagado por el comprador mediante una tarjeta de crédito y abonado al comerciante por el emisor de la tarjeta, previa retención de un porcentaje en concepto de comisión remuneradora de una prestación de servicio de éste último al comerciante que vende la mercancía, dicha retención debe estar comprendida en la base imponible del impuesto que el comerciante sujeto al impuesto debe ingresar a la Administración Tributaria.

12 Según la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, la base imponible en el interior del país estará constituida, en las entregas de bienes, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. Por consiguiente, el objeto de esta disposición, como se desprende del considerando noveno de la Sexta Directiva, es armonizar la base imponible.

13 Bally señala que, en caso de pago con tarjeta de crédito, la contraprestación que sirve para determinar la base imponible debería estar constituida por el importe neto realmente percibido por el comerciante, una vez deducida la comisión retenida por el emisor de la tarjeta, ya que, de lo

contrario, el comerciante que recibe del emisor de la tarjeta un importe inferior a la totalidad del precio soportaría indebidamente la consecuencias de la exención del IVA concedida en Bélgica a los emisores de la tarjeta.

14 No cabe acoger esta argumentación. En efecto, la armonización contemplada en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva no podría alcanzar su objetivo si la base imponible fuese variable en función de que se trate de calcular el IVA que deba ser soportado por el consumidor final o de determinar el importe que el sujeto pasivo debe ingresar a la Administración Tributaria. De ello se deriva que, cuando el comerciante ha calculado sobre la totalidad del precio el IVA pagadero por el comprador con el fin de percibirlo por cuenta de la Administración Tributaria, debe adoptarse la misma base imponible para determinar el importe en concepto de IVA que el comerciante, como sujeto pasivo, debe ingresar a la Administración Tributaria.

15 Bally destaca, asimismo, que no es el comerciante quien, obligado por razones de competencia a aceptar el pago mediante tarjeta, se beneficia de servicio alguno del emisor, sino el comprador y titular de la tarjeta, y que el porcentaje del precio retenido por el emisor de la tarjeta no constituye la contraprestación de un servicio prestado al comerciante por el emisor.

16 A este respecto, procede destacar que el hecho de que el comprador no pague el precio convenido directamente al comerciante, sino a través del emisor de la tarjeta, que retuvo un porcentaje del precio, no puede modificar la base imponible. En efecto, dicha retención efectuada por el emisor de la tarjeta constituye la contraprestación de un servicio prestado por éste último al comerciante. Dicho servicio es objeto de una operación independiente con respecto a la cual el comprador es un tercero.

17 Debe añadirse que las modalidades de pago utilizadas en la relaciones entre comprador y comerciante no pueden modificar la base imponible. En efecto, el pago de la contraprestación por la entrega de bienes puede efectuarlo, según la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11, no sólo el comprador, sino también un tercero, en este caso el emisor de la tarjeta.

18 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que cuando, en el marco de una operación de venta, el comprador paga el precio de la mercancía mediante una tarjeta de crédito y el emisor de la tarjeta abona dicho precio al comerciante, previa retención de un porcentaje en concepto de comisión remuneradora de una prestación de servicios de éste último al comerciante que vende la mercancía, dicha retención debe estar comprendida en la base imponible que el comerciante sujeto al impuesto debe ingresar a la Administración Tributaria.

Sobre la segunda cuestión

19 Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita, esencialmente, una interpretación de la letra c) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, necesaria en el supuesto de que el porcentaje retenido por el emisor de la tarjeta constituya, a efectos de dicha disposición, gastos pagados por el emisor en nombre y por cuenta del comerciante.

20 A este respecto, procede destacar que el supuesto en el que se basa esta cuestión queda contradicho por las afirmaciones en que el órgano jurisdiccional nacional se basó para plantear la primera cuestión.

21 En estas circunstancias, no procede responder a la segunda cuestión.

Decisión sobre las costas

Costas

22 Los gastos efectuados por el Gobierno belga, el Gobierno británico 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el tribunal de première instance de Bruxelles mediante resolución de 10 de enero de 1992, declara:

La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que cuando, en el marco de una operación de venta, el comprador paga el precio de la mercancía mediante una tarjeta de crédito y el emisor de la tarjeta abona dicho precio al comerciante, previa retención de un porcentaje en concepto de comisión remuneradora de una prestación de servicio de éste último al comerciante que vende la mercancía, dicha retención debe estar comprendida en la base imponible que el comerciante sujeto al impuesto debe ingresar a la Administración Tributaria.