

|

61994J0317

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 24 de octubre de 1996. - Elida Gibbs Ltd contra Commissioners of Customs and Excise. - Petición de decisión prejudicial: Value Added Tax Tribunal, London - Reino Unido. - Impuesto sobre el valor añadido - Sexta Directiva - Cupones de reembolso y de descuento - Base imponible. - Asunto C-317/94.

Recopilación de Jurisprudencia 1996 página I-05339

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 ° Sistema de promoción de ventas en el que, con posterioridad a la compra efectuada por el consumidor final, el fabricante reembolsa cierta cantidad contra presentación de un cupón que él mismo emitió ° Base imponible del fabricante constituida por el precio de venta que este último facturó menos la cantidad que reembolsó

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

Índice

Cuando un fabricante

° emite cupones de descuento, que serán canjeados al comerciante minorista por el propio fabricante o por cuenta de éste al importe indicado en el cupón; los cupones, distribuidos a clientes potenciales en el marco de campañas de promoción de ventas, pueden ser aceptados por el minorista cuando el cliente le compra un tipo específico de artículos; el fabricante ha vendido dichos artículos directamente al minorista a "precio de fábrica", y este último acepta del cliente un cupón al vender uno de dichos artículos, lo presenta a continuación al fabricante y recibe el importe indicado,

o bien

° vende directamente al minorista ciertos artículos a "precio de fábrica", en el marco de un plan de promoción; un cupón de reembolso impreso en el envoltorio de dichos artículos con un importe indicado en él da derecho al cliente que demuestre haber comprado uno de tales artículos y cumpla los demás requisitos mencionados en el cupón a que se le reembolse el importe indicado contra presentación del cupón al fabricante, y un cliente compra uno de dichos artículos a un minorista, presenta el cupón al fabricante y percibe el importe indicado,

la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la base imponible que procede tomar en consideración para determinar el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por el fabricante es el precio de venta que este último facturó menos el importe indicado en el cupón y reembolsado. La interpretación es la misma si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista.

Dicha interpretación se deriva necesariamente del principio que establece que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del Impuesto que grava en definitiva a dicho consumidor, y del principio de neutralidad fiscal, que establece que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soportan la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de éstas.

Tal interpretación no trastorna el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que no obliga a reajustar la base imponible correspondiente a las transacciones intermedias. Dicha base no experimenta cambio alguno, pues, en lo que respecta a dichas transacciones, la aplicación del principio de neutralidad queda garantizada al entrar en juego el régimen de deducciones de la Sexta Directiva, que permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución, como los mayoristas o minoristas, abonar a la Administración Tributaria únicamente la parte del Impuesto 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.

Partes

En el asunto C-317/94,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Value Added Tax Tribunal, London, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Elida Gibbs Ltd

y

Commissioners of Customs and Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G.F. Mancini, Presidente de Sala; C.N. Kakouris (Ponente) y G. Hirsch, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre de Elida Gibbs Ltd, por el Sr. David Milne, QC, designado por Coopers & Lybrand, Chartered Accountants;

° en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. Stephen Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, y Kenneth Parker, QC;

° en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Roeder, Ministerialrat del Bundesministerium fuer Wirtschaft, y Gereon Thiele, Assessor de dicho Ministerio, en calidad de Agentes;

° en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Edwige Belliard, directeur adjoint de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères en dicha Dirección, en calidad de Agentes;

° en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Umberto Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Peter Oliver y Enrico Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Elida Gibbs Ltd, representada por el Sr. David Milne, designado por el Sr. John Arnold, de Moret Ernst & Young, Asesores fiscales; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. Kenneth Parker; del Gobierno helénico, representado por el Sr. Fokion Georgakopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico del Estado, y la Sra. Anna Rokofyllou, Asesora del Ministro de Asuntos Exteriores adjunto, en calidad de Agentes; del Gobierno francés, representado por el Sr. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por los Sres. Peter Oliver y Enrico Traversa, expuestas en la vista de 25 de abril de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de junio de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 30 de noviembre de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de diciembre siguiente, el Value Added Tax Tribunal, London, planteó con carácter prejudicial, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones relativas a la interpretación 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 lo sucesivo, "Sexta Directiva").

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Elida Gibbs Ltd (en lo sucesivo, "Gibbs") y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, "Commissioners"), responsables en materia de recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") en el Reino Unido, sobre la devolución de ciertas cantidades abonadas por Gibbs en concepto de IVA.

Los sistemas de promoción controvertidos en el litigio principal

3 De los autos del procedimiento principal se desprende que Gibbs, filial de la sociedad Unilever, fabrica artículos de aseo, de los cuales vende un 70 % a minoristas y el resto a mayoristas o a establecimientos de "cash and carry", que posteriormente los revenden a minoristas.

4 Para promover las ventas al por menor a los consumidores finales, Gibbs recurre a un sistema de "cupones de descuento" ("money off"), que tiene a su vez dos variantes, el "plan básico" y el "plan especial para minoristas", o bien a un sistema de "cupones de reembolso" ("cash back").

5 En su "plan básico", Gibbs utiliza los cupones de descuento para promover un producto específico durante un período limitado. La empresa distribuye los cupones entre el público, directamente o en forma de cupones recortables en diferentes publicaciones (revistas, periódicos, etc.). Cada cupón tiene un valor nominal (por ejemplo, 15 peniques) y lleva unas instrucciones para los consumidores en las que indica que puede utilizarse como pago parcial de uno o varios artículos específicos de la marca Gibbs. Los cupones llevan también unas instrucciones para los minoristas sobre el modo en que estos últimos deben devolverlos a Gibbs para que se les reembolse su importe y el plazo de que disponen para hacerlo.

6 Por lo que respecta a los cupones de descuento correspondientes a un "plan especial para minoristas", Gibbs se asocia con un minorista para organizar un plan de promoción de un producto específico o de una determinada línea de productos. La operación tiene una duración temporal limitada. El minorista imprime los bonos tras firmar un contrato con Gibbs y los distribuye entre el público. También en este caso cada cupón tiene un valor nominal (por ejemplo, 15 peniques) y especifica el producto o productos cuyo precio puede pagarse en parte con él. El cupón menciona igualmente el nombre del minorista, y sólo puede utilizarse en los establecimientos de este último.

7 Tanto si el comprador de los productos fabricados por Gibbs es un mayorista como si es un minorista, Gibbs contabiliza esta venta a un precio determinado, IVA incluido, que factura al comprador, y ello en las dos variantes del sistema de cupones de descuento que se acaban de describir. El importe facturado por dicha venta se determina con independencia de todo plan de promoción vigente o previsto. Así pues, el mayorista o el minorista puede que desconozcan, al

comprar los productos a Gibbs, que a dichos productos se les está aplicando o se les va a aplicar un plan de promoción con cupones de descuento. En esta fase puede ocurrir incluso que ni exista ni se haya previsto plan alguno.

8 Las ventas del mayorista al minorista, en su caso, se facturan a un precio al por mayor que tampoco se ve influido por eventuales campañas de promoción.

9 El minorista pone a la venta los artículos de que se trate a un precio indicado de venta al público. Cuando se aplica el "plan básico", el cliente que compra el producto especificado en el cupón puede presentar este último al minorista, que puede aceptarlo. En tal caso, la cantidad que recibirá el minorista será el precio indicado de venta al público menos el importe del descuento (15 peniques) y el minorista conservará el cupón. Sin embargo, el minorista no está obligado a aceptar el cupón en sustitución de los 15 peniques. En cambio, el minorista asociado a Gibbs en el marco de un "plan especial para minoristas" tiene la obligación contractual de aceptar el cupón en lugar de los 15 peniques en efectivo.

10 Además, en el "plan básico" el minorista solicita directamente a Gibbs el reembolso de los cupones. Esta transacción afecta únicamente al minorista y a Gibbs. El minorista tiene derecho al reembolso, siempre que aporte pruebas de haber adquirido cantidades suficientes del producto, de haberlo comprado directamente a Gibbs o a un mayorista y de que la compra se produjo durante la campaña de promoción o antes. En cambio, en el caso del "plan especial para minoristas", Gibbs debe reembolsar el cupón al minorista sin tener en cuenta si le vendió los productos durante la campaña de promoción o antes.

11 En el sistema de "cupones de reembolso", el cupón está impreso en el envase de los productos fabricados por Gibbs. En el cupón se recoge la oferta de Gibbs de reembolsar al consumidor, siempre que se cumplan ciertos requisitos, una parte del precio de venta que este último pagó al minorista, parte del precio que equivale al valor nominal del cupón; el cupón constituye, asimismo, una prueba de la compra para el consumidor. El consumidor que haya adquirido el producto puede enviar el cupón directamente a Gibbs o a sus agentes, que le reembolsarán la cantidad prometida en efectivo.

El procedimiento principal

12 El 24 de agosto de 1992, Unilever, sociedad matriz de Gibbs, presentó ante los Commissioners una solicitud de devolución de 883.894 UKL, abonadas indebidamente, en su opinión, en concepto de IVA sobre el valor de los cupones de descuento y de los cupones de reembolso desde 1984. Unilever consideraba en efecto que el reembolso del valor nominal de los cupones constituía un descuento retroactivo y que, por lo tanto, la base imponible utilizada para el cálculo del IVA devengado por Gibbs como sujeto pasivo debía reducirse en la misma medida.

13 Tras llegar a la conclusión de que no existía descuento retroactivo, los Commissioners desestimaron dicha reclamación mediante dos resoluciones, una de 5 de mayo de 1993 referida a los cupones de descuento y otra de 8 de octubre de 1993 referida a los cupones de reembolso.

14 Por lo que respecta en particular a los cupones de descuento, los Commissioners consideraron que los importes de los mismos formaban parte de la contraprestación obtenida por el minorista a cambio de la entrega de bienes al cliente. Como era Gibbs quien los pagaba, dichos importes constituían una contraprestación "de un tercero" que, con arreglo al apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, debía incluirse en la base imponible del IVA correspondiente a la entrega de bienes efectuada por el minorista.

15 En cuanto a los cupones de reembolso, los Commissioners consideraron que, como era el fabricante quien reembolsaba directamente al consumidor tras recibir la oportuna solicitud, el minorista resultaba ajeno a dicha transacción. En su opinión, pues, no existía relación directa

entre, por una parte, la entrega de bienes del fabricante al minorista o mayorista y, por otra, el importe que el consumidor recibe del fabricante al canjear los cupones.

16 Gibbs interpuso recurso contra dichas resoluciones ante el Value Added Tax Tribunal, London, que decidió acumular ambos asuntos.

17 Por albergar ciertas dudas sobre la interpretación pertinente del Derecho comunitario, el Value Added Tax Tribunal, London, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1. Cupones de descuento

Interpretando adecuadamente la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11, ¿cuál es la 'base imponible' de un sujeto pasivo que efectúa una entrega inicial de bienes del modo en que lo hace la empresa Elida Gibbs (descrito en el apartado 4 de la resolución provisional), es decir, cuando:

a) el sujeto pasivo que efectúa la entrega inicial de bienes es un 'fabricante' que emite unos cupones de descuento, que serán canjeados al comerciante minorista por el propio fabricante o por cuenta del mismo al 'importe indicado' (en el cupón);

b) los cupones, distribuidos a clientes potenciales en el marco de campañas de promoción de ventas, pueden ser aceptados por el minorista cuando el cliente le compra un tipo específico de artículos;

c) el fabricante ha vendido dichos artículos, bien directamente al minorista, bien a un mayorista, al 'precio de fábrica', y

d) el minorista acepta los cupones al vender al cliente dichos artículos, los presenta a continuación al fabricante y recibe el importe indicado?

¿La base imponible es el precio de venta del fabricante o dicho precio menos el importe indicado en el cupón?

¿Supone alguna diferencia en la respuesta a la pregunta anterior que el fabricante efectúe la primera entrega de bienes a un mayorista en vez de directamente al minorista?

2. Cupones de reembolso

Interpretando adecuadamente el apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11, ¿cuál es la 'base imponible' de un sujeto pasivo que efectúa una entrega inicial de bienes del modo en que lo hace la empresa Elida Gibbs (descrito en el apartado 4 de la resolución provisional), es decir, cuando:

a) en el marco de un plan de promoción, el sujeto pasivo que efectúa la entrega inicial de bienes ('el fabricante') vende ciertos artículos al 'precio de fábrica', bien directamente al minorista, bien a un mayorista;

b) en el envoltorio de dichos artículos se ha impreso un cupón de reembolso con un 'importe indicado' en él, que da derecho al cliente que demuestre haber comprado uno de tales artículos y cumpla los demás requisitos mencionados en el cupón a que se le reembolse dicho 'importe indicado' contra presentación del cupón al fabricante;

c) un cliente compra uno de dichos artículos a un minorista, presenta el cupón al fabricante y percibe el importe indicado?

¿La base imponible es el precio de venta del fabricante o dicho precio menos el importe indicado en el cupón?

¿Supone alguna diferencia en la respuesta a la pregunta anterior que el fabricante efectúe la primera entrega de bienes a un mayorista en vez de al minorista?"

Consideraciones generales

18 Antes de responder a las cuestiones planteadas, procede recordar brevemente el principio básico del sistema del IVA y el mecanismo de funcionamiento de dicho sistema.

19 El principio básico consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final. Por consiguiente, la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor.

20 Así, en su sentencia de 1 de abril de 1982, *Hong-Kong Trade* (89/81, Rec. p. 1277), apartado 6, el Tribunal de Justicia consideró que de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), se deduce que uno de los principios básicos en los que se basa el sistema del IVA es el de neutralidad, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soportan la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas.

21 Dicho principio básico aclara el papel y las obligaciones de los sujetos pasivos en el mecanismo establecido para la recaudación del IVA.

22 En efecto, el IVA no grava a los sujetos pasivos, sino que, cuando estos últimos intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, su única obligación consiste en recaudar el impuesto en cada fase del proceso por cuenta de la Administración Tributaria, entregándolo a continuación a esta última.

23 A fin de garantizar la perfecta neutralidad del mecanismo para los sujetos pasivos, la Sexta Directiva establece, en su Título XI, un régimen de deducciones cuyo objetivo es liberar al sujeto pasivo de todo gravamen indebido del IVA. Como señaló el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de mayo de 1982, *Schul* (15/81, Rec. p. 1409), apartado 10, un elemento básico del sistema del IVA consiste en que, en cada transacción, el IVA sólo es exigible previa deducción del importe del IVA que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios, y el mecanismo de las deducciones está concebido de forma que únicamente los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA que deben soportar el IVA que ya gravó los bienes y servicios en la fase precedente.

24 De todo ello se deduce que, habida cuenta en cada caso del mecanismo del IVA, de su funcionamiento y del papel de los intermediarios, la Administración Tributaria no puede en definitiva percibir un importe superior al pagado por el consumidor final.

25 Una vez sentadas estas consideraciones, procede basarse en ellas para examinar conjuntamente las cuestiones planteadas por el Value Added Tax Tribunal, London.

Sobre las cuestiones prejudiciales

26 Según la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, en las entregas de bienes en el interior del país, la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes.

27 Según reiterada jurisprudencia, dicha contraprestación es el valor "subjetivo", es decir, realmente percibido en cada caso concreto, y no un valor estimado según criterios objetivos (sentencias de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16, y de 27 de marzo de 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 19).

28 En un caso como el que se plantea en el litigio principal, el fabricante que ha reembolsado al minorista el valor del cupón de descuento o al consumidor final el valor del cupón de reembolso, recibe al acabar la operación una cantidad que corresponde al precio de venta de sus artículos pagado por los mayoristas o por los minoristas, menos el valor de dichos cupones. No sería pues conforme a la 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. 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.

29 Por consiguiente, 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.

30 Corrobora dicha interpretación el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva que, a fin de garantizar la neutralidad de la posición del sujeto pasivo, dispone que, 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.

31 Es cierto que dicha disposición se refiere al caso habitual de las relaciones contractuales, establecidas directamente entre dos partes contratantes, que experimentan más tarde una modificación. No es menos cierto que la referida disposición constituye la expresión del principio de neutralidad de la posición de los sujetos pasivos en el que antes se hizo hincapié. Por consiguiente, de dicha disposición se deduce que, para garantizar el respeto del principio de neutralidad, al calcular la base imponible del IVA es necesario tener en cuenta el caso de un sujeto pasivo que, sin estar ligado contractualmente al consumidor final, pero siendo el primer eslabón de una cadena de operaciones que desemboca en este último, le concede, a través de los minoristas, un descuento o le reembolsa directamente el valor de los cupones. De no ser así, la Administración Tributaria percibiría en concepto de IVA una cantidad superior a la que efectivamente pagó el consumidor final, y ello a costa del sujeto pasivo.

32 Esta interpretación no queda desvirtuada por los argumentos expuestos por los Gobiernos del Reino Unido, alemán y helénico, quienes afirman que 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 efecto, tal deducción no trastorna el sistema del IVA, porque no es necesario reajustar la base imponible correspondiente a las transacciones intermedias. Dicha base no experimenta, por el contrario, cambio alguno, pues, en lo que respecta a dichas transacciones, 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, que permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución, como los mayoristas o minoristas, 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.

34 Habida cuenta del conjunto de las anteriores consideraciones, procede responder en primer lugar a la primera cuestión planteada que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, cuando un fabricante emite unos cupones de descuento, que serán canjeados al comerciante minorista por el propio fabricante o por cuenta del mismo por el importe indicado en el cupón; los cupones, distribuidos a clientes potenciales en el marco de campañas de promoción de ventas, pueden ser aceptados por el minorista cuando el cliente le compra un tipo específico de artículos; el fabricante ha vendido dichos artículos directamente al minorista al "precio de fábrica", y este último acepta del cliente los cupones al vender dichos artículos, los presenta a continuación al fabricante y recibe el importe indicado, la base imponible es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado. La interpretación es la misma si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista.

35 Procede responder a continuación a la segunda cuestión planteada que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que cuando, en el marco de un plan de promoción, el fabricante vende ciertos artículos al "precio de fábrica" directamente al minorista; un cupón de reembolso impreso en el envoltorio de dichos artículos con un importe indicado en él da derecho al cliente, que demuestre haber comprado uno de tales artículos y cumpla los demás requisitos mencionados en el cupón, a que se le reembolse el importe indicado contra presentación del cupón al fabricante, y un cliente compra uno de dichos artículos a un minorista, presenta el cupón al fabricante y percibe el importe indicado, la base imponible es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado. La interpretación es la misma igualmente si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista.

Decisión sobre las costas

Costas

36 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, alemán, helénico, francés e italiano, así como 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 en el 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 las cuestiones planteadas por el Value Added Tax Tribunal, London, mediante resolución de 30 de noviembre de 1994, declara:

1) La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C 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, deben interpretarse en el sentido de que, cuando un fabricante emite unos cupones de descuento, que serán canjeados al comerciante minorista por el propio fabricante o por cuenta del mismo por el importe indicado en el cupón; los cupones, distribuidos a clientes potenciales en el marco de campañas de promoción de ventas, pueden ser aceptados por el minorista cuando el cliente le compra un tipo específico de artículos; el fabricante ha vendido dichos artículos directamente al minorista al "precio de fábrica", y este último acepta del cliente los cupones al vender dichos artículos, los presenta a continuación al fabricante y recibe el importe indicado, la base imponible es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado. La interpretación es la misma si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista.

2) La letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que cuando, en el marco de un plan de promoción, el fabricante vende ciertos artículos al "precio de fábrica" directamente al minorista; un cupón de reembolso impreso en el envoltorio de dichos artículo con un importe indicado en él da derecho al cliente, que demuestre haber comprado uno de tales artículos y cumpla los demás requisitos mencionados en el cupón, a que se le reembolse el importe indicado contra presentación del cupón al fabricante, y un cliente compra uno de dichos artículos a un minorista, presenta el cupón al fabricante y percibe el importe indicado, la base imponible es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado. La interpretación es la misma si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista.