CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIILO JÄÄSKINEN presentadas el 15 de abril de 2010[1]

I. Introducción

1. El «Essai sur le don», publicado por primera vez en 1925 por Marcel Mauss, un famoso antropólogo francés, quería mostrar que en sociedades arcaicas los intercambios y contratos se producen en forma de obsequios. En teoría son voluntarios; en realidad se dan y se corresponde a ellos de forma obligatoria. [2]

2. Como la naturaleza humana no ha cambiado, no sorprende que el legislador de la Unión Europea, que define el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») como un impuesto general sobre el consumo que grava todas las operaciones que constituyan entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, [3] no haya considerado sólo la apariencia de las operaciones a título gratuíto. [4] Como expondré, en la mayoría de los casos las operaciones a título gratuito están sujetas al IVA mediante la aplicación de reglas sobre el autoconsumo. [5] En cuanto a los obsequios entregados en el contexto de la representación o el recreo, se logra el mismo efecto al excluir las adquisiciones de esos bienes de las reglas sobre la deducción. [6]

3. No obstante, la afectación de bienes a la entrega de muestras u obsequios de escaso

1 — Lengua original: inglés.

2 — Mauss, M.: *Essai sur le don,* Presses universitaires de France, Paris, 2007 (reimpresión, 2008), p. 65; Mauss, M.: *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies,* W.W. Norton, New York – London, 1990 (reimpresión, 2000), p. 3 (traducción inglesa). Richard Hyland concluye que las dificultades que se presentan en muchos ordenamientos jurídicos para la regulación del intercambio de donaciones parecen confirmar la hipótesis de Mauss según la cual el intercambio de obsequios es uno de los fundamentos de las sociedades humanas. Véase Hyland, R.: *Gifts – A Study in Comparative Law,* Oxford University Press, 2009, p. 114. No obstante, los etnógrafos han encontrado muchos motivos para criticar la metodología de Mauss. *(Ibid.,* p. 14).

3 — Artículo 2 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 IVA»).

4 — El legislador de la Unión Europea parece inspirarse en la antigua máxima «donatio non praesumitur» –la donación no se presume–. Véase acerca de esa presunción negativa en los sistemas de derecho civil y de common law Kangas, U.: *Lahja,* Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, pp. 56 a 58.

5 — En virtud de la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA. No obstante, es importante destacar que, tras la sentencia de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum (GB) (C-48/97, Rec. p. I-2323), la primera frase también puede abarcar transmisiones gratuitas de bienes para fines empresariales cuando el IVA soportado ha sido deducido en relación con los bienes transmitidos.

6 — En virtud del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva IVA, se excluyen del derecho de deducción los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

valor está exenta del IVA.[7] Habida cuenta del ventajoso trato fiscal de esas entregas, los sujetos pasivos tienen un importante interés económico en conocer el alcance exacto de esos conceptos. Su aparente sencillez resulta engañosa cuando se aplican en el complejo contexto de la distribución de bienes que representan obras protegidas por derechos de autor, como en el presente caso.

4. Esta remisión prejudicial del London VAT and Duties Tribunal tiene por objeto la interpretación de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, que excluye del IVA las apropiaciones que tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.[8] En tanto que la primera frase del apartado 6 del artículo 5 ha sido considerada en diversos asuntos de los que ha conocido el Tribunal de Justicia,[9] esta es la primera vez que se pide al Tribunal de Justicia que interprete la segunda frase de esa disposición.

7 — En virtud de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA.

8 — El apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA es actualmente el artículo 16 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), que sustituye a la Sexta Directiva IVA con efecto a partir desde el 1 de enero de 2007 (véase la tabla de correspondencias en el anexo XII de la Directiva IVA). La finalidad de la Directiva IVA es presentar las disposiciones aplicables de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor (tercer considerando del preámbulo).

9 — Sentencias de 6 de mayo de 1992, De Jong (C-20/91, Rec. p. I-2847); Kuwait Petroleum, citada en la nota 5; de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck AB (C-412/03, Rec. p. I-743); de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831); de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99y C-323/99, Rec. p. I-4049).

II. Marco jurídico

Derecho de la Unión Europea[10]

5. El apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA dispone:

«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.»

10 — Dado que la remisión prejudicial en el presente asunto tuvo lugar antes de la entrada en vigor del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2008, C 115, p. 47), las referencias a los artículos del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (DO 2002, C 325, p. 33) se mantienen plenamente.

Derecho nacional

6. Las disposiciones nacionales aplicables figuran en el artículo 5, apartado 1, de la Value Added Tax Act 1994 y en la regla 5, apartados 1, 2, 2ZA y 3, del anexo 4 de dicha Ley, y han sido modificadas en varias ocasiones a lo largo del período relevante (desde abril de 1987 hasta la fecha).

7. En su actual versión, de forma resumida, la transmisión o la disposición, a título oneroso o no, de bienes que formen parte de los activos de la empresa de un sujeto pasivo se considerará una entrega de bienes. Se prevé una excepción respecto a los obsequios empresariales y la entrega de muestras. En cuanto a los obsequios empresariales, el valor por persona y por año no puede superar 50 GBP como coste para el donante. En cuanto a las muestras, sólo la primera muestra está exenta si se entregan varias muestras idénticas a la misma persona. Antes de julio de 1993 la exención sólo se aplicaba a las muestras presentadas en una forma no puesta usualmente a la venta al público.

III. Antecedentes de hecho y cuestiones planteadas

8. EMI Group Limited (en lo sucesivo, «EMI»), una sociedad que edita música y produce y vende grabaciones musicales, distribuye copias gratuitas de grabaciones musicales en vinilo, en cinta de cassette y en formato de disco compacto («CD») a diversas personas para promover la música de reciente edición. Según EMI esa distribución es necesaria para su actividad empresarial, pues permite que EMI valore la calidad comercial de una grabación musical y su viabilidad en el mercado.

9. Como parte de esa estrategia de promoción se distribuyen CD a personas individuales que por su posición pueden influir en la conducta del consumidor (como es el caso de personas que trabajan en la prensa escrita, en emisoras de radio, en programas de televisión, en agencias de publicidad, en comercios minoristas y en cines), así como a promotores musicales denominados «publicitarios», quienes distribuyen los CD entre sus propias relaciones. EMI contrata tanto a publicitarios internos como externos que tienen particular experiencia o han alcanzado especial éxito en la promoción de grabaciones musicales.

10. Para esos fines EMI entrega grabaciones musicales en diferentes formas: discos compactos para grabación «con marca de agua» (en lo sucesivo, «CDR») [11] que llevan

11 — Los CDR son una variante del CD convencional. Son grabados por uno de los sellos de grabación de EMI, Virgin Record Label, en sus instalaciones con sus propios ordenadores.

el nombre del receptor y que permiten identificar a éste a partir de cualquier copia realizada; CDR sin marca de agua, entregados con una carátula en blanco; CD de «muestra comercial», entregados con una carátula que lleva el mismo título de la obra musical que figurará en el álbum acabado; o bien CD de «producción acabada», en su forma definitiva dispuesta para la venta al público. Estos últimos llevan un adhesivo en el que se lee «copia para promoción, no para reventa»; en los demás se advierte que la propiedad y el título siguen perteneciendo a Virgin Records Limited, un sello de grabación filial de EMI. Debe señalarse que la «producción acabada» se entrega a artistas, a sus representantes y editores, agentes y otras relaciones en los medios de comunicación a quienes EMI desea facilitar el producto acabado.

11. Según la resolución de remisión, cerca del 90 % de los CD de promoción se envían a personas individualizadas. De los autos resulta que también se pueden enviar grabaciones de forma individualizada a varias personas que trabajen para la misma organización. Se distribuyen cerca de 2.500 copias gratuitas para la promoción de una grabación sencilla, y entre 3.000 y 3.750 copias de los álbumes. Un solo publicitario puede recibir hasta 600 grabaciones gratuitas para su posterior distribución. Para poner en su contexto esas cifras debe añadirse que, según EMI, pueden venderse millones de copias de un álbum CD de gran venta.

12. Desde abril de 1987 hasta comienzos de 2003, EMI liquidó el IVA por todas las grabaciones que entregó en las circunstancias antes descritas. Cuando llegó a considerar que la legislación nacional era incompatible con el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva y que en consecuencia no se devengaba el IVA, EMI reclamó a los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs la devolución de las cantidades que había pagado en concepto de IVA por esas grabaciones. Dado que los Commissioners denegaron la devolución, EMI ejerció una acción ante el tribunal remitente.

13. EMI dejó de declarar el IVA por sus entregas de los CD gratuitos desde julio de 2003. Los Commissioners notificaron a EMI una liquidación relativa al período de julio de 2003 hasta diciembre de 2004, contra la que EMI ejerció acción ante el tribunal remitente.

14. En esas circunstancias el tribunal remitente ha solicitado al Tribunal de Justicia una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«a) ¿Cómo debe interpretarse la última frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva en el contexto del presente asunto?

b) En particular, ¿cuáles son las características esenciales de una "muestra comercial", en el sentido de la última frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva?

c) ¿Está facultado un Estado miembro para limitar la interpretación de "muestra comercial", en la última frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva:

i) a una muestra comercial del producto en una forma no disponible ordinariamente para la venta al público, entregada a un cliente real o potencial de la empresa (hasta 1993),

ii) sólo a una muestra o sólo a la primera de una serie de muestras comerciales entregadas por la misma persona al mismo receptor, si esas muestras comerciales son idénticas o no difieren en ningún aspecto sustancial una de otra (desde 1993)?

d) ¿Está facultado un Estado miembro para limitar la interpretación de "obsequios de escaso valor", en la última frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva, de tal modo que excluya:

i) un obsequio de bienes que forme parte de una serie o sucesión de obsequios entregados en diferentes ocasiones a la misma persona (hasta octubre de 2003),

ii) cualquiera de los obsequios empresariales entregados a la misma persona durante cualquier período de doce meses cuyo coste total sea superior a 50 GBP (desde octubre de 2003 en adelante)?

e) Si la respuesta a la cuestión de la letra c), inciso ii), o a cualquier parte de la cuestión de la letra d) es afirmativa, cuando un sujeto pasivo entrega un obsequio similar o idéntico de una grabación musical a dos o más personas en razón de sus cualidades personales para poder influir en el grado de atención que recibe el artista del que se trate, ¿está facultado el Estado miembro para considerar esos bienes como entregados a una misma persona sólo porque esas personas sean trabajadores empleados por la misma persona?

f) ¿Afecta a las respuestas a las cuestiones de las letras a) hasta e) el hecho de que el receptor sea o haya sido trabajador empleado por un sujeto pasivo que podría, o habría podido, deducir cualquier impuesto soportado en relación con la

entrega de los bienes que constituyen la muestra comercial?»

IV. Observaciones previas

15. El tribunal remitente plantea una serie de cuestiones que pueden agruparse en tres, más amplias: i) cuál es el significado de «apropiaciones para la entrega de muestras comerciales» [cuestiones b) y c)]; ii) cuál es el significado de «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor» [cuestión d)]; iii) si la condición de los receptores de los obsequios o de las muestras afecta a la interpretación de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA [cuestiones e) y f)]. La cuestión a) es de carácter general y la respuesta a la misma se incluirá en esta parte de las conclusiones así como en el análisis de las cuestiones b), c) y d).

16. A pesar de la detallada naturaleza de las cuestiones planteadas por el tribunal remitente, la función del Tribunal de Justicia en la presente remisión prejudicial es interpretar la segunda frase del apartado 6 del artículo 5, pero no aplicarla a los hechos, bastante inusuales, del caso de EMI.

A. *La naturaleza específica del caso*

17. Los CD son un formato material con el que puede comercializarse el producto real de una sociedad de edición musical –la grabación–. En algunos casos existen varios formatos alternativos de copia material, utilizados para comercializar las mismas grabaciones, como minidiscos, casetes o discos de vinilo. Además, las grabaciones se pueden distribuir electrónicamente a través de Internet. Con la excepción de las formas modernas de distribución, como la circulación en línea, la posesión de una grabación en alguno de los formatos antes mencionados también permite su uso en varias ocasiones, ilimitadas en la práctica.

18. También debe observarse que una sociedad de edición musical, además de las posibles licencias o transmisiones de derechos de autor respecto a la música o las letras que pueda haber adquirido de los titulares originales de los derechos, disfruta de la protección de los derechos de propiedad inmaterial sobre las grabaciones como resultado de su «derecho afín» al derecho de autor en cuanto productor de fonogramas. Ello significa que los ingresos derivados de una grabación no proceden exclusivamente de las ventas de grabaciones en CD, sino también de otras fuentes como los cánones pagados, por ejemplo, por las empresas de emisión radiotelevisiva a través de las sociedades de gestión autorizadas.

19. Esos rasgos especiales de la actividad empresarial de una sociedad de edición musical pueden explicar las particularidades de la estrategia de promoción de EMI: la política en apariencia desinteresada de distribución de copias gratuitas de CD por una parte, y por otra la práctica de entregarlos sólo, con excepciones menores, a receptores individualizados.

20. No obstante, se debe tener presente que la interpretación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA que el Tribunal de Justicia enunciará en el presente asunto será aplicable en la UE a numerosas categorías de diferentes sujetos pasivos. Es necesario prestar atención a ese contexto más amplio, al mismo tiempo que tener en cuenta las peculiaridades del caso de EMI y de otras empresas cuya actividad se relaciona con derechos de propiedad inmaterial.

21. Por otra parte, el presente asunto sólo se refiere a la entrega gratuita de bienes ya que, cuando el procedimiento comenzó, las copias gratuitas de grabaciones musicales se entregaban en su mayor parte en formato CD. Actualmente, las grabaciones musicales se distribuyen a menudo a través de Internet, por lo que pueden surgir cuestiones en el futuro acerca de si tal distribución equivale a la prestación de servicios y cuáles podrían ser las probables consecuencias. [12] Ese análisis no entra sin embargo en el ámbito del presente asunto.

22. Al analizar este asunto también es importante tener presente que la interpretación de las disposiciones de la Sexta Directiva IVA que se formule debe ser practicable, teniendo en cuenta la naturaleza del IVA como un impuesto indirecto recaudado de forma principal por los sujetos pasivos mismos en el curso de su actividad empresarial ordinaria. Idealmente, el régimen en relación con el IVA de una operación que forme parte de las actividades comerciales legítimas ordinarias de un sujeto pasivo debe ser evidente para éste a primera vista, sin necesidad de averiguaciones detalladas ni de una carga administrativa añadida tal como la de llevar registros más allá de los requisitos usuales de facturación y de contabilidad que le sean aplicables. [13]

12 — La disposición correspondiente para los servicios está en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA.

13 — Según la OCDE, los datos recogidos por administraciones fiscales han demostrado con claridad que, en la mayoría de los países, el IVA impone mayores cargas en términos absolutos que cualquier otro impuesto (OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub Group Information Note, Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations in Selected Countries, 22 de enero de 2008, véase http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Desde 2007 la Comisión Europea ha centrado la atención en reducir la carga administrativa en trece áreas prioritarias incluyendo el IVA, a través de su «Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the EU». Para más información y el avance de esas propuestas, véase la sección «Better Regulation» en el sitio de la DG Empresa e Industria en la red: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better regulation/administrative burdens/.

B. *La relación entre muestras y obsequios*

23. No es necesario que una muestra sea un obsequio en el sentido del Derecho privado, aun si en la mayoría de los casos lo es, dado que el sujeto pasivo que entrega la muestra pretende usualmente transmitir al receptor su plena propiedad a título gratuito. [14] En algunos casos, no obstante, como en el presente, un sujeto pasivo puede conservar la propiedad y el título de los bienes que entrega como muestras, y asegurar jurídicamente de esa forma que las condiciones y las limitaciones relativas al uso y a posteriores transmisiones obliguen formalmente al receptor. La entrega de obsequios implica por otra parte que los receptores adquieren la plena propiedad de los bienes, y en muchos sistemas jurídicos puede ser limitada o inexistente la capacidad del donante para imponer condiciones que limiten las facultades del donatario en orden a disponer libremente del objeto recibido como obsequio.

24. Sin embargo, no considero que la posible diferencia según el Derecho privado entre muestras y obsequios, que puede darse en casos singulares, sea pertinente a los efectos del IVA, ya que la «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho privado, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. [15]

25. Además, hay una coincidencia parcial de ambos conceptos, en el sentido de que las muestras se entregan usualmente como obsequios, es decir, sin la reserva de que la propiedad sigue perteneciendo al sujeto pasivo que entrega el obsequio. Por otra parte, en la mayoría de los casos los obsequios a los que se refiere la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA no pueden considerarse muestras ya que no se entregan con esa finalidad y no poseen las características necesarias de una muestra. Así pues, ocasionalmente puede haber muestras que no son obsequios, obsequios que no son muestras (en la mayoría de los casos), o muestras que también son obsequios (en muchos casos).

26. De tal forma, aun si el hecho de que no todas las muestras son obsequios desvirtúa en teoría la afirmación de que todas las muestras de escaso valor son automáticamente obsequios de escaso valor, no considero que ello tenga relevancia alguna para la aplicación de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5

14 — Para la definición de un obsequio en varios sistemas jurídicos, véase Hyland, citado en la nota 2, pp. 127 a 217. En su opinión, un obsequio, como objeto de Derecho comparado, se define por la gratuidad, el elemento subjetivo (intención de donar), su naturaleza como una transmisión *inter vivos* y su finalidad de obsequio, como el factor que lo separa de otras transmisiones gratuitas de derechos. Es interesante observar que, según Hyland (p. 132), el obsequio se da en general fuera del ámbito egoísta del mercado aun cuando ese autor también examina el problema de las donaciones efectuadas por asociaciones empresariales (pp. 233 a 237).

15 — Véanse más recientemente las sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rec. p. I-2697), apartado 32; de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751), apartado 43; de 8 de febrero de 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Rec. p. I-285), apartados 7 y 8.

de la Sexta Directiva IVA. Esa disposición comprende todas las muestras de cualquier valor con independencia de que sean formalmente donadas al receptor, y todos los obsequios de escaso valor con independencia de que al mismo tiempo puedan ser considerados como muestras.

C. Objetivos de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA

27. Los objetivos de la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA se han considerado en numerosas ocasiones por el Tribunal de Justicia, que ha afirmado reiteradamente que la finalidad de esa disposición es asegurar la igualdad de trato entre diversos consumidores finales de los bienes en cuestión, garantizando que la utilización final de los bienes esté sujeta al IVA cuando se haya deducido el impuesto soportado. [16]

28. La segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA es diferente, sin embargo, como se advierte por su redacción. [17] Los travaux préparatoires muestran que la idea que sustenta la segunda frase es que las muestras y los obsequios de escaso valor no debían considerarse, como regla general, operaciones sujetas al impuesto. [18]

29. A la luz de ello, la finalidad de asegurar que los bienes por los que se ha deducido el IVA soportado no eludan ese mismo impuesto no puede ser la misma en relación con la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, puesto que se privaría de sentido a la excepción de las «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales».

30. A mi juicio el objetivo de la segunda frase tiene que ser reflejar la realidad comercial de que las muestras y los obsequios de escaso valor son necesarios para promover una empresa y sus productos. No puede haber otra razón por la que el legislador haya querido excluirlos del alcance de la regla fundamental del IVA según la cual el consumo de bienes por los consumidores finales está sujeto al IVA. En relación con las muestras, su finalidad principal no es satisfacer una necesidad

16 — Numerosa jurisprudencia trata de la utilización privada de bienes comprados inicialmente para fines empresariales: sentencias Hotel Scandic, citada en la nota 9 (apartado 23); Bakcsi, citada en la nota 9 (apartado 45); Fischer, citada en la nota 9 (apartado 56); De Jong, citada en la nota 9 (apartados 15 y 18). En apoyo del objetivo de asegurar que la utilización final esté sujeta al IVA, la primera frase se aplica también sin embargo a las transmisiones con fines empresariales cuando se ha deducido el IVA soportado: sentencia Kuwait Petroleum, citada en la nota 5 (apartados 20 a 22). El Abogado General Fennelly observó en las conclusiones del asunto que dio lugar a la sentencia Kuwait Petroleum que la historia legislativa del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA muestra que la finalidad de la disposición era asegurar que los bienes por los que no se había soportado el impuesto no eludieran el pago de éste cuando a continuación fueran transmitidos a título gratuito por motivos distintos del uso privado.

17 — Como el Abogado General Fennelly señaló en sus conclusiones en el asunto Kuwait Petroleum, sentencia citada en la nota 5, el término «however» pone de relieve la diferenciación entre la primera y la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA. Es una observación útil aunque no todas las versiones lingüísticas contengan esa palabra.

18 — Sentencia Kuwait Petroleum, citada en la nota 5 (apartado 23); véanse también las conclusiones del Abogado General Fennelly en el asunto Kuwait Petroleum (punto 26).

de un consumidor final, sino conseguir un incremento de las operaciones del sujeto pasivo interesado. [19] En lo que atañe a las «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor» para fines empresariales, el legislador ha decidido conscientemente permitir que lleguen a la fase de consumo final sin haber devengado el IVA.

31. Las apropiaciones a las que se refiere la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA tienen que producirse por necesidades de la empresa. Por tanto, no advierto ningún riesgo de que se produzca un consumo final no gravado, por el hecho de que los sujetos pasivos comiencen a entregar bienes a título gratuito en forma de muestras u obsequios a personas con las que no tienen una especial relación no empresarial. Puede presumirse que esas operaciones gratuitas por necesidades empresariales sólo tienen lugar si se justifican por serias razones promocionales o comerciales.

32. Así pues, en el contexto de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA no observo ningún riesgo importante de elusión del IVA, en contraste con la primera frase, que responde a un problema obvio de uso privado. En el contexto de la primera frase existen fuertes incentivos económicos para que se aprovechen de esa confusión tanto las personas físicas que además son sujetos pasivos como quienes pueden serlo.

D. *Contexto*

33. En lo referido al contexto, parece que EMI y el Reino Unido discrepan sobre la posición que ocupa la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA en el sistema del IVA.

34. EMI alega que la segunda frase confirma la regla general de que es necesaria una contraprestación para que se devengue el IVA, [20] en tanto que el Reino Unido afirma que la segunda frase es una excepción a la regla general contenida en la primera frase de que el IVA se aplica de forma fiscalmente neutra. Lo que quieren decir con ello, según se deduce de la referencia del Reino Unido al punto 27 de las conclusiones del Abogado General Fennelly en el asunto Kuwait Petroleum, es que cuando se ha deducido el IVA soportado debe pagarse el impuesto devengado. Así

19 — Ello no obstante el hecho de que en algunos casos las muestras pueden consumirse. Para una exposición más amplia de ello véanse los puntos 60 a 70 *infra*.

20 — Que recuerda la regla bien conocida de que la base imponible del IVA no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final (sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs Ltd, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartado 19).

pues, dado que la segunda frase no sigue esa lógica, debe considerarse como una excepción a la regla general.

35. Ambas partes están en lo cierto de alguna forma. El problema es que las partes se sirven de dos reglas generales diferentes como punto de partida: EMI usa la contraprestación como la «regla general», en tanto que el Reino Unido usa el concepto de imposición del uso final como «regla general».

36. A mi parecer la interpretación de la segunda frase por el Reino Unido se ajusta mejor a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ha interpretado el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA.

37. Como puede deducirse de los objetivos del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA descritos en los puntos 27 a 32 anteriores, la finalidad de gravar la transmisión de bienes a título gratuito es asegurar la neutralidad del sistema del IVA, de modo que los bienes por los que se ha deducido el IVA soportado estén sujetos al impuesto devengado. En cuanto tal, la exclusión de las «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales» debe considerarse como una excepción a esa regla, dado que el IVA soportado es deducible a pesar de que no es exigible el IVA devengado correspondiente.

38. Ciertamente, en la sentencia Kuwait Petroleum el Tribunal de Justicia, acogiendo el criterio del Abogado General Fennelly, señaló que los travaux préparatoires muestran que la idea que da soporte a la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 es que las muestras y obsequios de escaso valor no debían considerarse entregas imponibles, en contra de la norma general. [21]

39. La segunda frase debe considerarse por tanto como una excepción a la regla general contenida en la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, lo que confirma el principio fundamental del IVA de que este impuesto debe aplicarse a las entregas que lleven al consumo final incluso en los casos en los que la entrega se ha producido a título gratuito. [22]

40. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia las excepciones se han de interpretar estrictamente. [23] El hecho de que las disposiciones que prevén una exención deban interpretarse estrictamente no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las exenciones hayan de entenderse de

21 — Véanse la sentencia Kuwait Petroleum, citada en la nota 5 (apartado 23), y las conclusiones del Abogado General Fennelly en el asunto Kuwait Petroleum (punto 26).

22 — El artículo 2 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO L 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3) enuncia la idea, central en el sistema del IVA, de gravar el consumo final de los productos.

23 — Sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, Rec. p. I-1737), apartado 13; de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, Rec. p. I-4793), apartado 16.

una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen. [24]

V. El significado de «apropiaciones para la entrega de muestras comerciales»

41. Mediante las cuestiones a), b), y c), el tribunal remitente pregunta en sustancia qué significado debe darse al concepto «apropiaciones para la entrega de muestras comerciales» en el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, y si esa disposición de la Directiva se opone a las restricciones existentes en la legislación nacional. ¿Puede limitarse el concepto de «apropiaciones para la entrega de muestras comerciales» i) a una muestra comercial en una forma que usualmente no está a disposición de un cliente real o potencial, o ii) a la primera de varias muestras entregadas al mismo receptor?

42. La Comisión alega fundadamente que el concepto debe tener un significado uniforme. Lo confirma la finalidad general enunciada en el preámbulo de la Sexta Directiva IVA que expone que debe asegurarse la aplicación uniforme de las disposiciones de la Directiva. [25] Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se desprende de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión de una interpretación autónoma y uniforme. [26]

43. El Gobierno alemán propone que la definición de muestras en el Reglamento (CEE) nº 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (en lo sucesivo, «Reglamento de franquicias aduaneras») se utilice como punto de partida. [27] En ese Reglamento las muestras se definen como mercancías sin valor estimable y que sólo puedan servir para gestionar pedidos relativos a mercancías de la misma especie que la que representan, con objeto de importarlas en el territorio aduanero. [28] A esos efectos se entenderá por «muestras de mercancías» los artículos representativos de una categoría de mercancías, cuyo modo de presentación y cantidad, para una misma especie o calidad de mercancía, los haga inutilizables

24 — Sentencia de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237), apartado 17; conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en dicho asunto (punto 37).

25 — Decimosexto considerando del preámbulo de la Sexta Directiva IVA.

26 — Véase más recientemente la sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y otro (C-98/07, Rec. p. I-1281), apartado 17 y la jurisprudencia citada.

27 — DO L 105, p. 1; EE 02/09, p. 276

28 — Reglamento de franquicias aduaneras, antes citado, artículo 91.

para otros fines que no sean los de prospección comercial. [29]

44. No considero que el criterio del Reglamento de franquicias aduaneras, que pretende un trato aduanero uniforme de las muestras que pasan la frontera común de la Unión, sea de utilidad especial en el contexto del IVA, que requiere tener en cuenta las prácticas comerciales legítimas al tiempo que evitar el riesgo de que los bienes que supuestamente se entregan como muestras lleguen indebidamente al consumo final.

45. El Reglamento de franquicias aduaneras persigue un objetivo específico, a saber, la franquicia de los derechos de importación o de los derechos de exportación. [30] En un contexto específico como ese la atención se centra más en las características físicas de las mercancías, a diferencia de la situación en el presente caso, en el que la función del receptor es principal en el análisis.

46. Al considerar si una operación equivale a «apropiaciones para la entrega de muestras comerciales» en el contexto de la Sexta Directiva IVA, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias relevantes. Cuando se realiza ese análisis es importante a mi juicio considerar las diferentes categorías de personas que reciben los bienes como muestras, así como las propiedades físicas de los bienes en cuestión.

A. *Receptores de muestras*

47. La relevancia del punto de vista del receptor es importante para la discusión acerca de la relación entre una muestra y el producto final, las cantidades de muestras que pueden entregarse, el valor de una sola muestra y el riesgo de que las muestras se desvíen al consumo final de forma significativa. Ello me lleva a la conclusión de que el concepto de «apropiaciones para la entrega de muestras comerciales» debe analizarse atendiendo a los diferentes receptores de muestras.

48. En mi opinión hay tres diferentes clases de receptores de muestras. Una interpretación correcta de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA tiene que incluir a todos ellos. No hacerlo significaría que se calificarían como apropiaciones para la entrega de muestras algunas de ellas en tanto que otras no lo serían, dependiendo de la persona a quien se entregaran la muestras, a pesar de que las últimas apropiaciones tuvieran la misma función comercial que las primeras. Una restricción legislativa

29 — Se puede encontrar otra definición, similar, de muestras en el artículo III del Convenio internacional para facilitar la importación de muestras comerciales y de material publicitario (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-eng.pdf).

30 — Artículo 1, apartado 1, del Reglamento de franquicias aduaneras, citado en la nota 27.

referida al número de muestras que pueden entregarse a un solo receptor, por ejemplo, puede tener diferentes efectos según que el receptor sea una empresa o un consumidor.

49. La primera categoría de receptores son los consumidores finales que reciben muestras directamente de la empresa de la que se trata. Un ejemplo típico sería el de una muestra de un alimento entregada a un consumidor que acude a un supermercado local.

50. La segunda categoría de receptores es la de las sociedades que reciben muestras para sus fines industriales o comerciales. Ello incluye el uso de muestras a fin de asegurar su calidad. Las empresas también pueden recibir muestras para distribuirlas a los consumidores finales, o para exponerlas de forma que el consumidor final pueda probar el producto del que se trata. [31]

51. La tercera categoría de receptores son personas que actúan como intermediarios entre las empresas y el público, como quienes, gracias a su particular posición, pueden elevar el nivel de atención al producto en el mercado o influir en las decisiones de los consumidores. Esa categoría no incluye sólo a los disc jockeys en la radio como en el presente caso sino también a otros grupos de receptores como los profesores universitarios o los críticos literarios que reciben copias de los libros que van a valorar.

52. Esos receptores pueden ser tanto personas físicas que trabajen por cuenta ajena o por cuenta propia como sociedades.

53. Me parece que los receptores en el presente caso pertenecen en su mayor parte a la tercera categoría. Las personas individuales que trabajan para la prensa reciben muestras de CD de modo que puedan comunicar sus opiniones sobre el producto al público en general. Así sucede también en el caso de los disc jockeys en las emisoras de radio. Respecto a los programas de televisión, las agencias publicitarias, los comercios minoristas y las salas de cine, la distribución de CD tiene como objetivo evidentemente al público que recibe información por esas vías, antes que a los potenciales compradores de esos productos.

54. En lo que atañe a los publicitarios externos, no me parece que deban ser calificados de forma diferente a las demás personas que actúan como intermediarios dado que su función también es la de expresar y transmitir su valoración de los productos como expertos

31 — El Reino Unido parece reconocer que esa categoría de receptores está exenta en algunos casos. Como se puso de manifiesto en la vista, las directrices de Her Majesty's Revenue and Customs parecen excluir: i) las muestras entregadas a fin de comprobar la calidad, y ii) las muestras entregadas a minoristas para la distribución a clientes de la regla general que limita la cantidad de muestras que pueden entregarse a un solo minorista (véase http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

cualificados y contribuir así a su promoción en el mercado. [32]

no puede determinarse sólo por ese objetivo general del sujeto pasivo de quien se trate.

B. *Características de una muestra*

56. También parece haber amplio consenso en que la función esencial de una muestra es su papel como un ejemplo de un producto clasificado como un bien a los efectos del IVA. Creo que ello es cierto. La finalidad básica de una muestra es servir como un ejemplo de un producto que el sujeto pasivo promueve en el mercado, en su condición de fabricante, distribuidor, comerciante, agente o intermediario o auxiliar. Ello lleva consigo que una muestra, a diferencia de un obsequio, tiene que ser producida, distribuida o comercializada por el sujeto pasivo interesado, o tener otro vínculo comercialmente relevante con las futuras ventas del producto. [33]

i) Una muestra promueve el producto del que se trata como un ejemplo

55. EMI y la Comisión concuerdan en que las muestras se entregan para la promoción de los productos. A mi parecer no puede discutirse que el objetivo promocional o de comercialización caracteriza a las «apropiaciones para la entrega de muestras», en particular por el requisito de que esas apropiaciones se realicen por necesidades de la empresa. No obstante, ese objetivo general también es propio de los obsequios entregados por necesidades de la empresa con independencia de que tengan escaso valor o se entreguen para fines de representación. Por tanto, el significado de «apropiaciones para la entrega de muestras»

57. Sin embargo, no todas las apropiaciones consistentes en la distribución gratuita y para fines promocionales de productos vinculados con la empresa del sujeto pasivo pueden considerarse como «apropiaciones para la entrega de muestras».

58. Por ejemplo, si las existencias remanentes de productos que ya no se fabrican se distribuyen a clientes como entregas gratuitas, esos bienes no pueden considerarse relacionados

32 — Para la aplicación de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA es irrelevante que la entrega de una muestra sea contraproducente desde el punto de vista promocional, lo que puede suceder si lleva a una valoración negativa del producto por el receptor de la muestra.

33 — Por ejemplo, una muestra como test de un producto aún no fabricado puede ser producida por una sociedad distinta del sujeto pasivo que pretende comercializar ese producto y por tanto distribuye muestras de éste para la evaluación de su calidad.

con «apropiaciones para la entrega de muestras», aun si pueden fomentar la reputación, promover o dar publicidad al nombre y a la empresa del sujeto pasivo. [34] Esa apropiación no sirve sin embargo como un ejemplo de los productos cuyas ventas se pretenden promover.

59. Otro ejemplo que no constituiría una «apropiación para la entrega de muestras» es el de un comerciante que con fines promocionales prometiera entregar a cada cliente que haga el número cien un determinado producto puesto a la venta en su comercio. Esa práctica comercial no cumpliría el requisito de una conexión necesaria de la entrega de muestras con la promoción de futuras ventas de los mismos bienes de los que la muestra sirve como ejemplo. [35]

ii) Una muestra representa las propiedades del producto final

60. En particular en el caso de los CD de «producción acabada» surge la cuestión de si es necesario que una muestra se entregue siempre en una forma no disponible normalmente para el consumidor final, o si la distribución de la «producción acabada» puede constituir «apropiaciones para la entrega de muestras». Ligada con ello está la prevención de que, si un producto se entrega en una forma acabada, se crea el riesgo de que las muestras reemplacen al consumo, y ello pueda oponerse al principio de neutralidad fiscal.

61. Para que pueda servir como un ejemplo, una muestra tiene que mantener todas las propiedades esenciales de la sustancia o de los bienes con los que guarda relación. En las observaciones escritas y en la vista se han expuesto varios ejemplos para ilustrar ese aspecto. [36] En muchos casos no surgirán problemas en relación con la distribución de una muestra que contenga todas las propiedades esenciales del producto final ya que pueden distribuirse como muestras pequeñas cantidades del producto acabado. Una muestra también puede ser una versión modificada o simplificada del producto final, si tal versión puede mantener todas las propiedades esenciales del producto.

62. En el caso del tercer tipo de receptor, en particular, será necesario a menudo entregar el producto completo en su forma final de modo que el producto pueda ser plenamente apreciado y las impresiones del intermediario sobre él puedan ser trasmitidas con exactitud.

34 — Lo ha propuesto EMI como un elemento esencial del concepto de muestra.

35 — En el ejemplo del comerciante que entrega obsequios gratuitos al cliente número cien me refiero desde luego a obsequios y no a muestras, que se usan para promover una empresa. En el caso de los obsequios hay un objetivo más amplio que la mera promoción de futuras ventas de productos especificados que se entregan como obsequios. En el caso de los obsequios la finalidad es fomentar la reputación en general de modo que se promueven las futuras ventas de todos los productos asociados con la empresa.

36 — Por ejemplo, un paquete de detergente entregado como una muestra tiene que ser lo bastante grande para una colada. Un trozo de croissant puede no ser suficiente como una muestra del producto de la panadería, sino que puede que sea necesario comer todo el croissant para poder descubrir todas sus cualidades.

Ello es aplicable a productos literarios y artísticos como libros y CD, pero también a muchos otros productos como los juegos de ordenador, los objetos de diseño en el campo de la moda y del diseño interior, o incluso productos alimenticios.

63. A mi juicio, como regla general un objeto que puede satisfacer plenamente las necesidades del producto en cuestión por parte de un consumidor no puede ser considerado como una muestra. Por ejemplo, un libro, un CD o una prenda de vestir recibidos como una muestra hacen innecesario usualmente que el consumidor compre un nuevo ejemplar del mismo producto.

64. Sin embargo, en algunos casos un producto entregado como una muestra puede servir para fines promocionales al crear un nuevo hábito entre los compradores. Además, un solo producto, como un libro, una publicación periódica o un CD puede ser una muestra si se entrega con ánimo de promover una serie, una colección, la afiliación a un club del libro o la suscripción a la publicación.

65. Es importante destacar que la segunda y la tercera categoría de receptores no reciben las muestras para su propio consumo sino para fines profesionales.

66. No puede excluirse sin embargo que una muestra pueda llegar al consumo final, en el sentido de que sirva como un sustitutivo de los productos que un consumidor habría tenido que comprar, de no recibirla, a fin de satisfacer sus necesidades específicas. Por ejemplo: los bolígrafos entregados a unos grandes almacenes para comprobar su calidad pueden resultar tan buenos que quien los examina comience a usarlos tanto para fines personales como profesionales; el marido de una crítica literaria puede leer una nueva novela que su cónyuge ha recibido para su crítica pero sólo ha ojeado. Es evidente que puede considerarse que el marido ha consumido la novela, pero no la crítica. La última conclusión no se alteraría incluso si la crítica hubiera leído el libro, pues ese no fue un acto de consumo si tuvo lugar en el contexto de su profesión. [37]

67. En mi opinión, esos ejemplos de consumo final no pretendido son «daños colaterales», inevitables en el contexto de las «apropiaciones para la entrega de muestras» comercialmente justificadas. Guardan relación con circunstancias que un sujeto pasivo no puede prever o evitar completamente con medios a su alcance cuando entrega muestras.

37 — Para evitar todo malentendido, la distinción entre consumo y actividades profesionales no implica que los bienes pudieran comprarse para fines profesionales sin pago del IVA soportado. No obstante, si ello tiene lugar en el contexto de la actividad de un sujeto pasivo, ese IVA soportado es deducible.

68. Para servir como muestras los bienes de que se trate tienen que entregarse en una forma y cantidad apropiada según el uso comercial ordinario. Ello requiere que las muestras no se entreguen en formas aptas para sustituir a los productos destinados al consumo final, a menos que la naturaleza del producto promocionado con la muestra lo haga necesario. En el caso de muestras de productos que han de apreciarse en su forma final puede ser preciso con frecuencia utilizar envases, adhesivos, indicativos especiales, u otros medios similares que señalen que se trata de muestras no destinadas al tráfico comercial usual.

iii) Una muestra se entrega en cantidades apropiadas

69. Las muestras deben entregarse en una cantidad suficiente para que se logre su finalidad de muestra, y nada más. Ello no significa necesariamente que sólo pueda entregarse una muestra por cada receptor ya que los diferentes receptores que usen las muestras para diferentes finalidades necesitarán diferentes cantidades de ese bien como una muestra.

70. Acerca del segundo grupo de receptores, por ejemplo, cualquier interpretación que limite el concepto de «apropiaciones para la entrega de muestras» a un único ejemplar por receptor, o en una forma distinta de la del producto final, puede ir en contra de las realidades comerciales. Los receptores de esta categoría necesitarán a menudo más de una muestra. Por ejemplo, el comercio minorista A puede necesitar miles de sobres de un nuevo detergente para entregarlos a sus clientes; en la industria y el comercio la comprobación de la calidad de un nuevo producto puede requerir docenas de muestras. El tercer grupo de receptores, sin embargo, no necesitará usualmente más que una copia de la obra.

C. *Observaciones finales sobre las* «*apropiaciones para la entrega de muestras*»

71. Por tanto, a la luz de lo antes expuesto, la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA no puede interpretarse en el sentido de que permite que los Estados miembros impongan a priori restricciones cuantitativas o cualitativas al concepto de «apropiaciones para la entrega de muestras».

72. Además, las reglas y principios generales relativos al abuso de derecho, los controles fiscales y el fraude fiscal también son aplicables en el contexto de la entrega de muestras. Puede ponerse de manifiesto, a la luz de la cantidad o la calidad de los bienes entregados,

o por otras circunstancias del caso, que la transmisión de los bienes en cuestión no puede considerarse realizada como una «apropiación para la entrega de muestras» en el contexto de las prácticas comerciales legítimas, por parte de sujetos pasivos razonables que actúen de buena fe por necesidades empresariales. [38]

73. Siendo plenamente consciente de que corresponde al tribunal nacional aplicar el análisis a los hechos, puede ser útil exponer algunos comentarios sobre las cuatro diferentes clases de CD que se distribuyen en el presente caso.

74. A mi juicio las cuatro clases de CD entregados a los intermediarios pretenden promover el producto, y puede afirmarse que son un ejemplo del producto. En relación con las tres primeras formas de CD (CD con marca de agua que lleva el nombre del receptor, CD sin marca de agua con una carátula en blanco, y el CD de «muestra comercial»), me parece que su naturaleza como muestras puede justificarse por el hecho de que se entregan en una forma diferente de la del producto acabado, pero apropiada como muestra. En relación con la «producción acabada» lo único que la diferencia de los productos finales es el adhesivo que indica que los CD no están destinados a la venta. Aun si ese adhesivo puede separarse fácilmente no pienso que esto prive a esos CD del carácter de una muestra, si otros hechos pertinentes dan soporte a esa calificación.

75. A mi parecer las dificultades reales guardan relación con las grandes cantidades de CD entregadas a los publicitarios externos para su redistribución a personas desconocidas para EMI. La apreciación de si esa clase de estrategia promocional equivale a «apropiaciones para la entrega de muestras» requiere una evaluación fáctica concreta de la cuestión de si las personas que reciben esos CD de los publicitarios desempeñan un papel como intermediarios o bien si deben ser consideradas como consumidores usuales.

VI. Apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor

76. Mediante la cuestión d) el tribunal remitente pregunta en sustancia si el concepto «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor» en el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA puede someterse a límites cuantitativos sobre el número o el valor de los obsequios que pueden recibirse ocasionalmente o durante un año.

38 — Como el Tribunal de Justicia ha afirmado en el ámbito de la imposición directa, un Estado miembro no puede actuar conforme a una presunción general de fraude fiscal. Véase la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA (C-451/05, Rec. p. I-8251), apartado 91 y la jurisprudencia citada. En mi opinión, esto es también cierto en el ámbito del IVA.

77. Respecto al concepto «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor» todas las partes opinan que los Estados miembros disponen de cierto grado de libertad de apreciación al interpretar los términos «escaso valor». EMI señala en particular que esos términos deben interpretarse según las circunstancias económicas específicas que se dan en el Estado miembro interesado. Ello exige reconocer a los Estados miembros un margen de apreciación al aplicar ese concepto.

78. Como punto de partida, dado que el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA no hace referencia expresa al Derecho de los Estados miembros, el concepto «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor» debe tener un significado propio en el Derecho de la Unión, por los motivos expuestos en relación con las «apropiaciones para la entrega de muestras». [39]

79. No hay razones jurídicas por las que el concepto «entrega de obsequios» no pueda tener un significado propio del Derecho de la Unión. Ello implica que debe resolverse de forma uniforme la cuestión de si se puede incluir más de una transmisión de bienes en la apreciación del «obsequio de escaso valor». No obstante, el «escaso valor» puede requerir cierto margen de apreciación ya que el significado de ese concepto implica comparaciones que no pueden desligarse de la situación económica del Estado miembro.

A. *Obsequios*

80. ¿Qué es un obsequio? Este concepto es de suma importancia en la antropología y la sociología, y jurídicamente está bien enraizado en todos los sistemas jurídicos desarrollados de Derecho privado. [40] En el contexto de la Sexta Directiva IVA, y del apartado 6 del artículo 5 de ésta en particular, ese concepto ha sido considerado por el Abogado General Van Gerven en las conclusiones del asunto Empire Stores. [41] Estimó que la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 se refiere a «regalos concebidos como obsequios de negocios, cuya finalidad es cuidar la imagen general o la publicidad sin que haya, a cambio, una contraprestación directa». [42] Ese aspecto no fue considerado por el Tribunal de Justicia, sin embargo, ya que no era relevante para ese asunto.

81. La explicación presentada por el Abogado General indica que, a su entender, por «obsequios de escaso valor» se pretendió

39 — Véase el punto 10 *supra*.

40 — Kangas (citado en la nota 4, p. VII, y pp. 31 a 59), siguiendo al gran académico alemán del Derecho Friedrich Carl von Savigny, ha señalado que el «obsequio» es una institución jurídica compleja a pesar de su aparente sencillez.

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

42 — *Ibid.*, punto 19.

designar principalmente los obsequios entregados para fines de comercialización, publicidad, u otros promocionales semejantes.

82. Mi opinión es que el trato preferencial en el ámbito del IVA de las «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor» sólo tiene sentido si se considera dirigido de modo principal a los obsequios entregados para esos fines.

83. Como ya he mencionado en relación con las «apropiaciones para la entrega de muestras», los obsequios por necesidades de la empresa pueden revestir varias formas: obsequios para publicidad o promoción si son de escaso valor; obsequios al personal; obsequios de representación. Sólo los citados en primer lugar están sujetos a la regla de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA. En la mayoría de los casos los obsequios al personal pueden estar sujetos al IVA en virtud de la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, en tanto que los obsequios de representación empresarial se regulan en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva IVA.

84. Los obsequios para publicidad o promoción de la empresa se ofrecerán usualmente a un público muy numeroso, y no se individualizarán en relación con receptores identificados. Se entregarán con carácter *ad hoc* sin que el sujeto pasivo o su representante tenga que ser en todo caso conocedor de la identidad del receptor. Los ejemplos de esos obsequios pueden incluir bolígrafos, camisetas, cuadernos de notas, pañuelos y corbatas marcados con el logo de la empresa.

85. Sin embargo, los sujetos pasivos también pueden entregar por necesidades de la empresa obsequios individualmente escogidos como flores, cajas de chocolate, botellas de vino o pequeños objetos de diseño como jarritas u ornamentos. Respecto a esos obsequios será determinante su «escaso valor», pues en caso contrario podrían considerarse como i) obsequios de representación conforme al artículo 17, apartado 6, de la Directiva, y por tanto no deducibles, o, ii) según la sentencia en el asunto Kuwait Petroleum, como transmisiones a título gratuito con arreglo a la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA. [43]

86. La diferencia entre la «transmisión de bienes a título gratuito» en la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, y la «entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor» en la segunda frase es su valor y su finalidad. [44]

43 — Conforme al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva IVA no es deducible el impuesto soportado, en tanto que según la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA la deducción del impuesto soportado se compensa con el pago del IVA devengado en concepto de autoconsumo.

44 — Sentencia Kuwait Petroleum, citada en la nota 5 (apartado 23); conclusiones del Abogado General Fennelly en dicho asunto (punto 26).

B. «*Escaso valor*»

87. A mi parecer, si los términos «escaso valor» se interpretan sólo como un criterio cuantitativo, los Estados miembros necesitan inevitablemente cierto margen de apreciación al respecto. Por otra parte, si «escaso valor» se interpreta antes bien como un concepto cualitativo no plenamente reducible al valor económico, ese margen de apreciación puede ser innecesario.

88. Cabe la tentación de sugerir que el criterio «escaso valor» debe interpretarse de forma cualitativa, en el sentido de que se refiere a la falta de toda importancia subjetiva mayor del obsequio para su receptor.

89. De esa forma, los «obsequios de escaso valor» a los que se refiere la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA serían los obsequios a un numeroso público con carácter promocional, a menudo señalados con el logo de una marca, un nombre u otra información que los vincule con el sujeto pasivo que los ofrece, y distribuidos a clientes reales o potenciales, a relaciones empresariales, sin que se atienda en absoluto a la identidad del receptor. Sin embargo, incluso un obsequio que se ajuste a esos criterios, como una corbata de seda o una chaqueta de lana, con el logo de una sociedad, puede no ser de escaso valor en términos económicos.

90. Por tanto, y teniendo presente que la interpretación del término debe ser practicable, no sería sostenible esa interpretación. Una interpretación cualitativa del criterio de «escaso valor» sería de difícil conjunción con la necesidad de la interpretación uniforme de ese criterio. Por ello es preferible una interpretación cuantitativa.

C. *Un límite monetario máximo de las «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor»*

91. En relación con el valor monetario que deba considerarse como el límite máximo del concepto de «escaso valor», los criterios de los Estados miembros varían. En algunos países, como España, Italia y Luxemburgo, parece que no hay una limitación monetaria específica para definir los obsequios de escaso valor.[45] Otros países, como el Reino Unido y Francia, consideran apropiado fijar importes monetarios específicos en aras de la seguridad jurídica. En Finlandia el límite máximo no se ha establecido en disposiciones legales obligatorias sino en directrices

45 — Pregunta escrita nº 617/89, formulada por el Sr. F. Herman a la Comisión en el Parlamento Europeo (DO 1990, C 39, p. 24). Aunque esa pregunta es del año 1990 me parece útil tener alguna información sobre la situación en otros Estados miembros.

administrativas aplicadas por las autoridades fiscales, de forma que se garantice una práctica uniforme en relación con esa cuestión. [46]

92. A mi juicio, esas decisiones corresponden a cada Estado miembro, que puede establecer límites en función de su prosperidad económica, precios medios y niveles de renta media. Sin embargo, el límite máximo no debe ser tan bajo que el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA resulte carente de sentido o inaplicable, ni tan alto que se separe de lo que puede entenderse que significa «escaso valor» en el lenguaje ordinario.

93. ¿Pueden ser absolutos los límites cuantitativos fijados por los Estados miembros respecto a las «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor», o debe haber cierta flexibilidad de aplicación en los casos específicos?

94. Al parecer existe al menos una resolución judicial nacional que ha deducido de la falta de referencia alguna a la legislación nacional en la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA que los límites máximos nacionales deben poder ser desvirtuados en casos concretos aun si la práctica fiscal uniforme exige que las autoridades fiscales apliquen ciertos límites cuantitativos establecidos *prima facie*. [47]

95. Hay que reconocer, como la Comisión señaló en la vista, que sería difícil justificar que una condición cuantitativa fijada para la aplicación de una determinada regla fiscal deba poder desvirtuarse en casos singulares, pues ello se opondría a la propia esencia de la condición, que es el trato uniforme de todos los sujetos pasivos. Sin embargo, este caso se refiere a una disposición del Derecho de la Unión que conforme a los principios normales de interpretación debe tener un significado uniforme y por tanto no debe conferir un margen de apreciación a los Estados miembros. Teniendo esto presente, pienso que las medidas de aplicación adoptadas por los Estados miembros tienen que permitir alguna flexibilidad, en casos excepcionales, en relación con la aplicación de los límites cuantitativos establecidos. Por ejemplo, una sociedad que opere en varios Estados miembros puede querer utilizar un conjunto único de obsequios publicitarios con diseño y logos uniformes en todos ellos. Teniendo en cuenta las reglas del mercado interior no me parecería aceptable que un Estado miembro con un límite nacional particularmente bajo pudiera denegar la exención del IVA si el obsequio fuera de escaso valor en el otro Estado miembro interesado.

46 — Véase Kallio, M. y otros, *Arvonlisäverotus 2009,* Edita Helsinki 2009, p. 512.

47 — Sentencia del Tribunal supremo de lo contencioso-administrativo finlandés de 3 de octubre de 2006, KHO 2006:70.

D. *Obsequios acumulados y «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor»*

96. También parece diferir la práctica en los Estados miembros en relación con el cómputo conjunto de obsequios acumulados. Algunos sistemas, como en Alemania, los Países Bajos y Francia, tienen en cuenta los obsequios entregados a la misma persona durante un año. [48]

97. El Reino Unido alega que los límites máximos acumulativos establecidos por la legislación nacional son necesarios para prevenir el abuso del sistema del IVA y asegurar que el sujeto pasivo no eluda la aplicación de la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA mediante la entrega de una serie de obsequios que aislados tienen cada uno escaso valor pero éste es superior si se consideran en conjunto.

98. Si bien la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva IVA, [49] y los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para prevenir el fraude fiscal, el Reino Unido no ha aportado ninguna prueba que sugiera un riesgo real de fraude fiscal en el presente caso.

99. No pienso que tal riesgo nazca realmente de las «apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor» por necesidades de la empresa, a diferencia del riesgo evidente de fraude fiscal en las situaciones incluidas en la primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA.

100. En el contexto de las donaciones sucesivas en relación con la imposición de las herencias, o de los impuestos indirectos progresivos sobre las transmisiones de bienes inmuebles, por ejemplo, es importante tener en cuenta todas las operaciones realizadas durante un período determinado ya que existe un incentivo para eludir el efecto progresivo del impuesto mediante la división de una operación de amplia dimensión en varias pequeñas. Sin embargo, en el contexto del IVA ese criterio acumulativo no tiene soporte en el texto de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA. Además, el régimen de una apropiación en el IVA dependería de otras apropiaciones anteriores o posteriores dado que, por ejemplo, el régimen en el IVA de un obsequio conforme al límite establecido cambiaría con posterioridad si el receptor recibiera del mismo sujeto pasivo otro obsequio que elevara el valor conjunto de los dos obsequios por encima del límite máximo. Ello se opondría a la idea de que cada transacción debe ser considerada en sí

48 — Pregunta a la Comisión, citada en la nota 44.

49 — Sentencias de 17 de julio de 2008, Comisión/República Italiana (C-132/06, Rec. p. I-5457), apartado 46; de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec. p. I-5129), apartado 22, y la jurisprudencia citada; véase también el artículo 22, apartado 8 de la Sexta Directiva IVA y el artículo 27, apartado 1 de la misma Directiva.

misma y el carácter de una determinada operación no puede modificarse por hechos anteriores o posteriores. [50]

101. No aprecio ningún riesgo de que los sujetos pasivos realicen obsequios de importes injustificados si actúan verdaderamente por necesidades de la empresa. Las reglas y principios generales sobre el control fiscal, el abuso de derecho y el fraude fiscal son suficientes para frustrar los intentos de eludir el requisito de «escaso valor» de los obsequios exentos del IVA.

102. Una aplicación literal de los límites máximos exigiría que los sujetos pasivos llevaran registros de las personas a quienes ofrecen obsequios. A mi juicio eso va más allá de los requisitos de facturación y contabilidad establecidos en la Sexta Directiva IVA. [51] Además, sería una carga excesiva exigir a los sujetos pasivos que recordaran a quién ofrecieron calendarios, bolígrafos con logos u otros obsequios similares. [52]

50 — Sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483), apartado 47.

51 — Artículo 22 de la Sexta Directiva IVA.

52 — Por otra parte, es previsible que un sujeto pasivo anote los receptores de obsequios de representación de la empresa y de otros obsequios de mayor valor para evitar entregar dos veces el mismo obsequio al mismo receptor.

VII. El régimen fiscal de los receptores de muestras y de obsequios de escaso valor

103. Las cuestiones e) y f) se refieren al hecho de que la legislación nacional aplicable en el Reino Unido ha limitado la aplicación de la exención del IVA sólo al primer objeto entregado como muestra, y de que la legislación del Reino Unido prevé la aplicación acumulativa del límite de valor relativo a los «obsequios de escaso valor». Las respuestas que he propuesto a las cuestiones b) a d) significan que esas restricciones establecidas por disposiciones nacionales a la aplicación de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA quedan excluidas.

104. Al respecto, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho privado, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. [53] Así pues, las muestras o los obsequios de escaso valor pueden entregarse tanto a los empleados como a sus empleadores. Es una cuestión de hecho a quién de ellos debe considerarse receptor, a la que debe responderse según las circunstancias relevantes, siendo el test jurídico a los efectos del IVA la existencia de una facultad real de una persona para disponer de los bienes como su propietario.

53 — Véase el punto 24 y la nota 15 *supra*.

105. En muchos casos ese test revela que la muestra o el obsequio se entrega al empleador. Por ejemplo, los empleados claramente no son los receptores de las muestras entregadas a un sujeto pasivo para la prueba o la redistribución de los productos. Por otra parte, es evidente que una copia de un libro enviada al domicilio de un crítico para su valoración se le entrega a él personalmente aun si trabaja para un periódico. De modo similar, los obsequios de escaso valor (como calendarios enviados de forma individualizada) pueden entregarse a empleados singulares, o bien al empleador (como una caja de chocolate enviada por un cliente de la empresa a las oficinas de una pequeña firma).

106. La cuestión f) pregunta en esencia si las respuestas resultarían afectadas en el caso de que el receptor pudiera deducir el impuesto soportado por los bienes entregados.

107. La Comisión alega que la interpretación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA no depende del status del receptor ni de su facultad de deducir el impuesto soportado. También afirma que, en cuanto problema práctico, es posible que una sociedad que recibe muestras u obsequios esté facultada para deducir el impuesto soportado. No obstante, para que lo pueda hacer es necesario que haya soportado ese impuesto, es decir, que el donante haya repercutido el IVA en las muestras o los obsequios.

108. Concuerdo con ese razonamiento. Además, es difícil comprender el sentido de la cuestión. La suposición que la Comisión menciona, es decir, repercutir el IVA en las muestras o los obsequios de escaso valor, parece bastante alejada de la realidad comercial.

VIII. Conclusión

109. A la luz de lo antes expuesto propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones planteadas por el tribunal remitente como sigue:

«1) El concepto de "apropiaciones para la entrega de muestras comerciales", en la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legis-

laciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, significa:

— toda entrega por un sujeto pasivo,

— con la finalidad de promover futuras ventas de un producto (que constituya un bien a los efectos del IVA),

— a un cliente actual o potencial o a una persona que, debido a su particular posición, es capaz de influir en el grado de atención a ese producto en el mercado,

— de una o varias unidades de bienes que sirven como ejemplos de ese producto al mantener todas las propiedades esenciales del producto en cuanto a su calidad y características, y por tanto al permitir que el receptor, sus clientes u otras personas que reciban una comunicación del receptor valoren o prueben la naturaleza, propiedades y calidad del producto.

2) Los Estados miembros pueden establecer un límite máximo del valor monetario de un "obsequio de escaso valor", al que se refiere la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Directiva 77/388, teniendo en cuenta el nivel general de precios y de renta y otras circunstancias económicas del Estado miembro, siempre que ese límite no sea tan bajo que prive de sentido o haga inaplicable el apartado 6 del artículo 5, o tan alto que se separe de lo que puede entenderse que significa "escaso valor" en el lenguaje ordinario, y si pueden autorizarse excepciones individuales al límite en circunstancias en las que razones objetivas lo justifican. El concepto de apropiaciones para la entrega de obsequios de escaso valor en esa disposición significa entregas individuales por un sujeto pasivo. Los Estados miembros pueden no aplicar de forma acumulada los límites máximos antes referidos a varios obsequios realizados durante un período de tiempo determinado.

3) Corresponde al tribunal nacional determinar quién es el receptor de un bien objeto de una apropiación en el sentido de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de la Directiva 77/388, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso concreto. Respecto al régimen en el ámbito del IVA de una apropiación en el sentido de la segunda frase del apartado 6 del artículo 5 de dicha Directiva es irrelevante si el receptor del bien objeto de la apropiación está o no facultado para deducir el impuesto soportado.»