

**Asunto C-505/22****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

25 de julio de 2022

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo — CAAD) (Portugal)]

**Fecha de la resolución de remisión:**

22 de julio de 2022

**Demandante:**

Deco Proteste — Editores, Lda.

**Demandada:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera)

**Objeto del procedimiento principal**

Entregas de bienes — Concepto de entrega gratuita — Concepto de obsequio de escaso valor — Obsequios de valor inferior a 50 euros que superan el límite del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación del Derecho de la Unión Europea, en particular del artículo 16, párrafo segundo, 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 2006, L 347, p. 1) — Artículo 267 TFUE

## Cuestiones prejudiciales

1) En circunstancias en las que con la suscripción a publicaciones periódicas mediante un abono se concede a los nuevos suscriptores un regalo (un *gadget*), a efectos del artículo 16 de la Directiva del IVA, ¿debe considerarse esa concesión:

a) una entrega realizada a título gratuito, distinta de la operación de abono a las publicaciones periódicas,

o bien

b) una parte de una única operación realizada a título oneroso,

o incluso

c) una parte de un paquete comercial, constituido por una operación principal (el abono a la revista) y una operación accesoria (la concesión del regalo), considerándose esta última una entrega realizada a título oneroso y con carácter instrumental al abono a la revista?

2) Si se responde a la primera cuestión en el sentido de que se trata de una entrega gratuita, ¿es conforme con el concepto de «apropiaciones que [...] tengan como destino la entrega [...] a título de obsequio de escaso valor» al que se refiere el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA el establecimiento de un límite anual del valor global de los regalos que corresponda a una ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior (además del límite del valor unitario)?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿debe considerarse que esa ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior es tan baja que priva de efecto útil al artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA?

4) ¿Vulnera ese límite del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior, teniendo en cuenta además los fines para los que se ha establecido, los principios de neutralidad, de igualdad de trato o no discriminación y de proporcionalidad?

## Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), en particular el artículo 16, párrafo segundo

## Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 3, apartados 3, letra f), segunda parte, y 7, del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «CIVA»)

## Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Deco Proteste — Editores, Lda. (en lo sucesivo, «demandante») es una sociedad mercantil que tiene por objeto editar revistas y otra documentación informativa sobre defensa de los consumidores y que elabora, a través de su departamento editorial, publicaciones periódicas destinadas a informar y proteger a los consumidores, que vende mediante un sistema de abono.
- 2 La demandante está integrada en el grupo internacional EUROCONSUMERS, que reúne a varias organizaciones de promoción y defensa de los intereses de los consumidores. Está vinculada a la entidad portuguesa de defensa de los derechos de los consumidores DECO — Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 Para garantizar la viabilidad económica de su actividad, la demandante necesita tener un gran número de suscriptores a sus revistas. Para promocionarse comercialmente y atraer a nuevos suscriptores, la demandante emplea varias técnicas de *marketing*, entre ellas de «*marketing* directo», como el *paper mailing*, mediante el envío de cartas en papel a potenciales suscriptores, el *e-marketing*, mediante correos electrónicos dirigidos a los mencionados clientes potenciales, y el *telemarketing*.
- 4 En este contexto, la demandante realiza campañas promocionales, en el marco de las cuales ofrece a los clientes que se adhieran a un plan de suscripción el derecho a recibir, además de las revistas a las que se suscriben, un regalo consistente en un dispositivo electrónico o *gadget* (concretamente, una tableta) de un valor unitario siempre inferior a 50 euros, para cuyo suministro realiza adquisiciones intracomunitarias en las que aplica la inversión del sujeto pasivo (*reverse charge*), por las que liquida y deduce el IVA. El cliente recibe el regalo como obsequio de bienvenida y puede cancelar la suscripción en cualquier momento.
- 5 La demandante no aplica ningún período de fidelización, por lo que los clientes pueden conservar el regalo y no sufren ninguna penalización.
- 6 En los años 2014, 2015, 2016 y 2017, el valor global de los regalos concedidos a los nuevos suscriptores superó el cinco por mil del volumen de negocios de la demandante, por lo que posteriormente se aportaron correcciones para los años 2015 a 2018.
- 7 Las facturas emitidas por la demandante relativas a las cuotas mensuales de las revistas suscritas con concesión de regalos mencionan el abono a las revistas, con aplicación del tipo reducido del 6 % [sobre la base del artículo 18, apartado 1,

letra a), del CIVA] al valor correspondiente, pero no contienen ninguna referencia a la entrega de regalos.

- 8 En 2019, la demandante fue objeto de un procedimiento de inspección en relación con el Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Impuesto sobre Sociedades) y el IVA de los años 2015, 2016, 2017 y 2018.
- 9 A raíz de este procedimiento, se propusieron a la demandante correcciones del IVA, por haberse superado el límite del cinco por mil del volumen de negocios que la legislación portuguesa establece para delimitar los «obsequios de escaso valor».
- 10 La demandante presentó voluntariamente declaraciones sustitutivas relativas al mes de diciembre de cada uno de los años de 2015 a 2018 y autoliquidó las correspondientes cuotas del IVA, incluidos los intereses de demora y compensatorios.
- 11 La demandante, disconforme con las autoliquidaciones del IVA, realizadas con arreglo a la interpretación de la demandada que figuraba en el informe de inspección tributaria, interpuso un recurso de reposición solicitando la anulación de dichas autoliquidaciones y de las liquidaciones de intereses de demora y compensatorios que se le impusieron.
- 12 Mediante resolución de 11 de mayo de 2021, el Diretor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (Director Adjunto de la Dirección de Hacienda de Lisboa) desestimó dicho recurso. En esa resolución se declaró que la entrega de productos diferentes de los facturados al cliente constituye un obsequio, que tributará o no, en función de su valor unitario. Habida cuenta de que se ejerció el derecho a deducción en las adquisiciones de esos obsequios, el valor anual de estos está sujeto al régimen de entregas gratuitas, en el que es obligatorio liquidar el IVA (en virtud del artículo 3 del CIVA).
- 13 El 6 de agosto de 2021, la demandante, disconforme con la desestimación del recurso de reposición, presentó ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Arbitral Tributário (Tribunal Arbitral Tributario) la solicitud de procedimiento arbitral del que este conoce. La parte demandada es la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera; en lo sucesivo, «demandada»).
- 14 La demandante solicita que se declare la ilegalidad y la consiguiente nulidad de la resolución desestimatoria del recurso de reposición, así como de las autoliquidaciones del IVA impugnadas correspondientes a los años 2015, 2016, 2017 y 2018, que ascienden a 2 562 500,65 euros, y de las liquidaciones de intereses de demora y compensatorios, por valor de 270 936,70 euros, resultantes de las regularizaciones voluntarias realizadas a raíz del procedimiento de inspección relativo a dichos años.

- 15 La demandante también solicita que se condene a la demandada a restituir el impuesto y los intereses que considera indebidamente pagados, más los intereses indemnizatorios que se devenguen hasta la fecha del reembolso íntegro.

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

#### *Postura de la demandante*

- 16 La demandante invoca la existencia de un error de Derecho. Alega, en primer lugar, que la concesión de *gadgets* a nuevos suscriptores cuando estos se abonan a sus publicaciones periódicas no constituye una liberalidad, ya que no existe *animus donandi*, y, en segundo lugar, que se trata de un paquete comercial, con fines promocionales, publicitarios y comerciales. Dicho paquete consiste en una prestación de servicios (el abono) que lleva aparejada una entrega de bienes (el *gadget*) con una contraprestación pecuniaria incluida en el valor del abono a la revista, es decir, el precio final no es solo el de las revistas objeto de transacción sino, más bien, el precio con descuento de las revistas, más el *gadget*.
- 17 Al no constituir una liberalidad, esa concesión de *gadgets* no entra en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 3, letra f), del CIVA, cuya fuente es el artículo 16 de la Directiva del IVA. La denominación que la demandante elija dar a dicha concesión no puede afectar al marco tributario de los productos que aquella comercializa en lo que al IVA se refiere. Con todo, aun cuando se considerara que se trata de un obsequio de bienes, su valor unitario es inferior a 50 euros, por lo que, en todo caso, quedaría incluido en el concepto de valor reducido contemplado en el artículo 3, apartado 7, del CIVA.
- 18 La demandante puntualiza que el hecho de que, en conjunto, los *gadgets* concedidos superen el cinco por mil del volumen de negocios del año anterior no guarda relación con el reducido valor de los bienes entregados ni con la concretización legal del concepto de «obsequio de escaso valor».
- 19 Concluye, pues, que la interpretación de la demandada infringe el artículo 3, apartados 3, letra f), y 7, del CIVA y es incompatible con el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.
- 20 Además, la demandante opina que la consideración del límite del cinco por mil del volumen de negocios vulnera los principios de proporcionalidad, de neutralidad y de igualdad de trato o no discriminación, por cuanto impone un comportamiento a los operadores, limitando así la libertad económica y la neutralidad de estos; es excesivamente restrictivo, de modo que priva al artículo 16 de la Directiva del IVA de su efecto útil; discrimina a los operadores económicos portugueses en relación con los demás operadores de otros Estados miembros que no imponen tal límite; discrimina a la demandante en relación con operadores domiciliados en el territorio nacional cuya actividad depende de un menor número de clientes y/o de márgenes de comercialización diferentes, y va más allá de lo necesario para

alcanzar el objetivo de preservar eficazmente los derechos de la Hacienda Pública, puesto que no hay riesgo de que los sujetos pasivos hagan obsequios de valor injustificado cuando actúan realmente con fines comerciales.

*Postura de la demandada*

- 21 Por lo que respecta a la cuestión de la compatibilidad con el Derecho de la Unión del límite del cinco por mil del volumen de negocios del año anterior establecido en el artículo 3, apartado 7, del CIVA, la demandada señala que los Estados miembros gozan de un cierto margen de apreciación para interpretar el concepto de obsequio de escaso valor, siempre que respeten la finalidad y la posición que ocupa [el artículo 16] de la Directiva del IVA en la estructura de esta.
- 22 La demandada alega que los Estados miembros pueden establecer límites en función de diversas circunstancias económicas y prever excepciones para evitar abusos, y que el límite del cinco por mil del volumen de negocios se ajusta a ese objetivo, puesto que previene, entre otras cosas, que puedan entregarse dos bienes conjuntamente, pero declarando un bien a título oneroso, sujeto a un tipo reducido, y el otro, formalmente como obsequio gratuito, pero que constituiría una entrega de bienes al tipo impositivo normal, por ser, en esencia, oneroso.

*Postura común de las partes*

- 23 Ambas partes consideran que la concesión de regalos que realiza la demandante es una práctica legítima, acorde con los usos comerciales, cuyo objetivo es atraer y captar nuevos clientes.

**Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 24 Las cuestiones que se plantean en el presente asunto atañen al marco de la concesión de regalos por parte de la demandante a nuevos suscriptores de abonos a sus publicaciones periódicas en el contexto de campañas promocionales para atraer clientes.
- 25 Dichas cuestiones tienen por objeto que se dilucide, en primer lugar, si dicha concesión constituye una verdadera entrega gratuita o si se trata de un paquete comercial global con una contraprestación pecuniaria, en el que el abono a las revistas está vinculado a la entrega del regalo y el importe percibido es el precio de transacción de todo el conjunto comercializado, que incluye las revistas y el regalo. En este último supuesto, no habría liberalidad y no se aplicaría el artículo 3, apartado 3, letra f) del CIVA.
- 26 En segundo lugar, si se concluye que la concesión del regalo constituye una entrega gratuita de bienes, cuyo valor unitario siempre es inferior a 50 euros, se tratará de dilucidar si el hecho de que en el artículo 3, apartado 7, del CIVA se establezca, junto al límite cuantitativo unitario de 50 euros, un límite cuantitativo

global del cinco por mil de regalos concedidos en función del volumen de negocios del sujeto pasivo (comunicado el año anterior) es conforme con lo dispuesto en el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA y constituye un criterio adecuado para determinar el concepto de «obsequio de escaso valor» previsto en esta última disposición. En caso afirmativo, será preciso delimitar igualmente si el límite del cinco por mil del volumen de negocios vulnera los principios de proporcionalidad, de neutralidad y de igualdad de trato o no discriminación.

- 27 Por lo que respecta al marco jurídico nacional, el artículo 3 del CIVA define el concepto de entrega de bienes y, en su apartado 3, letra f), se considera como tal la entrega gratuita de bienes cuando se haya producido una deducción total o parcial del impuesto respecto de dichos bienes o de los elementos que los componen. Por su parte, el artículo 3, apartado 7, del CIVA excluye del régimen establecido en el mencionado apartado 3, letra f), de dicho artículo los obsequios cuyo valor unitario sea igual o inferior a 50 euros y cuyo valor global anual no supere el cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año natural anterior, de conformidad con los usos comerciales.
- 28 Por lo que respecta al Derecho de la Unión, la Directiva del IVA establece, en su artículo 2, apartado 1, letra a), que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes «realizadas a título oneroso». Además, la Directiva del IVA regula, en su artículo 16, las situaciones de equiparación de las entregas gratuitas con operaciones realizadas a título oneroso, con la consiguiente imposición. Sin embargo, esa equiparación no se hace cuando se trata de «obsequios de escaso valor».
- 29 Las dos cuestiones que es preciso resolver atañen a la aplicación de los conceptos de «entrega gratuita» y de «apropiaciones que [...] tengan como destino la entrega [...] a título de obsequio de escaso valor», lo que requiere una interpretación del artículo 16 de la Directiva del IVA, que debe ser uniforme.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación de esos dos conceptos.

*Sobre el concepto de entrega gratuita*

- 31 Por lo que respecta a este concepto, la principal duda recae sobre la calificación que cabe dar a la campaña promocional de la demandante como: a) dos operaciones distintas, una relativa al abono a revistas, efectuada a título oneroso, y otra relativa a la entrega de regalos a título gratuito a efectos del artículo 16 de la Directiva del IVA, o bien b) una operación a título oneroso en la que el precio es la contraprestación del conjunto, que puede consistir en un paquete comercial correspondiente a una única operación o en un paquete comercial compuesto por una operación principal (el abono a la revista) y una operación accesoria (la concesión del regalo), considerándose que este último es entregado a título oneroso y con carácter instrumental al abono a la revista.

- 32 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente cita la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum* (C-48/97, EU:C:1999:203), apartado 26, en que se señalaba que una entrega de bienes solo se efectúa a título oneroso «si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado». La cuestión reside en dilucidar si, en el presente asunto, puede considerarse que el regalo se concedió a cambio de un valor, aunque este no esté identificado o individualizado.

*Sobre el concepto de obsequio de escaso valor*

- 33 Por lo que respecta a este concepto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, aunque el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la fijación de un límite monetario para concretar el concepto de obsequio de escaso valor puede ser conforme con la Directiva del IVA (véase la sentencia de 30 de septiembre de 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559), es necesario determinar si el establecimiento por el Derecho nacional, además de un límite unitario igual o inferior a 50 euros, de un límite disociado del valor unitario de los bienes ofrecidos es conforme con el artículo 16 de la Directiva del IVA y con los objetivos del legislador de la Unión.
- 34 Si se considera que la concesión del regalo constituye una entrega gratuita, será preciso dilucidar, en primer lugar, si el concepto de «apropiaciones que [...] tengan como destino la entrega [...] a título de obsequio de escaso valor» al que se refiere el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA puede determinarse no solo por referencia al valor unitario, sino también, simultáneamente, con relación al valor global de los obsequios concedidos por el sujeto pasivo en función del volumen de negocios del año anterior y, en caso de respuesta afirmativa, si un límite del cinco por mil del volumen de negocios constituye un límite tan bajo que priva de efecto útil a esa disposición; en segundo lugar, si dicho límite es discriminatorio frente a operadores cuya actividad depende de un menor número de clientes o de márgenes de comercialización diferentes y en relación con operadores de otros Estados miembros en los que no se establece un límite de esa índole, en contra de los principios de neutralidad y de igualdad de trato o no discriminación, y, en tercer lugar, si ese mismo límite vulnera el principio de proporcionalidad, por ir más allá de lo necesario para garantizar que no haya operaciones gratuitas que los sujetos pasivos utilicen de forma abusiva.
- 35 Por lo tanto, con arreglo al artículo 267 TFUE, el órgano jurisdiccional remitente decide suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales anteriormente enunciadas.