

INTERPRETACIÓN DE LOS CONCEPTOS «ENTREGA GRATUITA DE BIENES» Y «PRESTACIÓN ÚNICA» A EFECTOS DEL IVA: STJUE DE 5 DE OCTUBRE DE 2023, C-505/22

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

Miembro de AEDAF

Resumen

El Alto Tribunal interpreta los artículos 2 y 16 de la Directiva del IVA, con el fin de clarificar si en un supuesto de suscripción a una revista, acompañada de la entrega de un regalo de escaso valor, procede la calificación fiscal de entrega de bienes a título oneroso –integrada por una prestación principal y otra accesoria–, o, por el contrario, se ha de considerar que la concesión del obsequio constituye una entrega de bienes gratuita.

Palabras clave

IVA; Directiva; entrega gratuita de bienes; prestación única

Abstract

The European Court of Justice interprets articles 2 and 16 of the VAT Directive, in order to clarify whether in the case of subscription to a magazine, accompanied by the delivery of a gift of little value, the fiscal consideration of supply of goods is appropriate (including a principal and an ancillary supplies), or, on the contrary, the subscription gift must be considered to constitute a disposal of goods free of charge.

Keywords

VAT; Directive; disposal of goods free of charge; single supply

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

La sentencia examinada tiene su origen en una petición de decisión prejudicial elevada al TJUE por parte del Tribunal Arbitral Tributario de Portugal, acerca de la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como de los principios de neutralidad, igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad.

El litigio se suscita entre Deco Proteste – Editores y la Administración Tributaria y Aduanera portuguesa, a raíz de la sujeción o no al IVA de la entrega de tabletas o de teléfonos inteligentes por parte de la citada sociedad, en calidad de regalo de bienvenida a los nuevos suscriptores de sus revistas.

Como es sabido, según el artículo 2 de la Directiva del IVA, quedan sujetas a este impuesto, entre otras operaciones, las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

Por su parte, conforme al artículo 16 de la citada Directiva, «se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros 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 generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso 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».

En este contexto, interesa subrayar que el artículo 18 del Código portugués del IVA prevé la aplicación de los tipos reducidos del impuesto, fijados en el 6% y en el 13%, a las entregas de bienes recogidas en las listas I y II anexas a dicho Código. Por el contrario, las restantes entregas de bienes –supuesto en el que se encontrarían las entregas de tabletas y teléfonos inteligentes– están sometidas al tipo normal del IVA del 23%.

Se reputa, pues, esencial, determinar si nos hallamos ante una prestación única, o bien ante una prestación principal acompañada de otra accesorio. A este respecto, existe doctrina previa del TJUE en el sentido de considerar que estamos ante una prestación única cuando el contribuyente suministra al cliente varios elementos o actos tan ligados entre sí que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (STJUE de 4 de marzo de 2021, C-581/19).

2. Supuesto de hecho

Una sociedad portuguesa (Deco Proteste - Editores) dedicada a la edición y comercialización de revistas –que solo se venden mediante suscripción–, ofrece a los nuevos clientes un regalo de bienvenida consistente en una tableta o un teléfono inteligente, valorado siempre en menos de 50 €.

El regalo se remite por correo a los nuevos suscriptores, junto con su revista, una vez abonada la primera mensualidad, cuyo importe coincide con el de las mensualidades posteriores. No se establece ningún período mínimo de permanencia, por lo que se conserva el regalo aun en la hipótesis de que el suscriptor se dé posteriormente de baja.

La controversia se origina a resultas de una inspección llevada a cabo por la Administración Tributaria portuguesa respecto al IVA de los ejercicios 2015 a 2018. Si bien las facturas emitidas por la sociedad con ocasión de las nuevas suscripciones contenían la cuantía de la suscripción, a la que se aplicaba el tipo reducido del IVA del 6%, en dichas facturas se omitía cualquier referencia a los regalos de bienvenida.

Según la autoridad tributaria, dichos regalos constituyen obsequios en el sentido del artículo 3, apartado 7 del Código portugués del IVA, pero su importe supera el límite del cinco por mil del volumen de negocios del año natural anterior, que señala dicha disposición. Por esta razón, procedió a gravar tal entrega de bienes al tipo normal del IVA del 23%, resultando una cuota de 3.472.125,38 € de IVA pendiente de abonar por la sociedad en relación con los ejercicios antedichos.

Deco Proteste - Editores regularizó lo adeudado respecto al ejercicio 2015 y presentó declaraciones rectificativas acompañadas del correspondiente ingreso en relación a los ejercicios 2026 a 2028. No obstante, a continuación presentó un recurso administrativo solicitando la devolución de dicho importe. La desestimación del mismo motivó que la demandante solicitara el 6 de agosto de 2021 la constitución del Tribunal Arbitral Tributario.

La demandante sostiene que la entrega de regalos de suscripción no es una liberalidad, sino un paquete comercial que integra una prestación de servicios (la suscripción) vinculada a una entrega de bienes (el regalo), por la que se satisface una contraprestación dineraria incluida en el valor de suscripción a la revista. Asimismo, añade que, aun en el caso de considerar que la entrega de la tableta o teléfono es una liberalidad, la misma estaría incluida en el concepto de «obsequio de escaso valor» del citado precepto, con el que no guarda relación alguna el límite del cinco por mil del volumen de negocios del año anterior que, en su opinión, atenta contra el artículo 16 de la Directiva del IVA y lesiona los principios de proporcionalidad, neutralidad e igualdad de trato.

El Tribunal Arbitrario Tributario se muestra dubitativo por lo que concierne, en primer término, a la calificación a efectos del IVA de la entrega del regalo de suscripción. En el supuesto de que se considerara que estamos ante una entrega gratuita, alberga también dudas respecto a los límites aplicables a su importe.

Por tal motivo, procedió a remitir al TJUE cuatro cuestiones prejudiciales sobre dichos aspectos.

3. Fundamentos de derecho

Conforme a la primera cuestión prejudicial, se pregunta al TJUE si la concesión de un regalo de suscripción debe calificarse como «entrega de bienes a título oneroso» a la luz de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA, o si, por el contrario, al entender que se trata de una operación distinta a la de suscripción, ha de calificarse como una transmisión de bienes gratuita.

El Alto Tribunal comienza recordando que, como regla general, en el contexto del IVA cada operación ha de considerarse distinta e independiente. Pese a ello, si la operación integra varios elementos, se impone determinar si debe considerarse fiscalmente como una prestación única o como varias prestaciones separadas (STJUE de 27 de septiembre de 2012, C-392/11).

En este orden de ideas, según reiterada jurisprudencia, se considera que existe una prestación única cuando los elementos que el contribuyente suministra al cliente se encuentran absolutamente vinculados entre sí, de modo que conforman una sola prestación económica indisociable (STJUE de 4 de marzo de 2021, C-581/19).

Esta comprobación exige analizar las características concretas de la operación realizada, atendiendo fundamentalmente a si la prestación tiene finalidad autónoma y, en segundo término, al valor de las prestaciones que integran la operación de que se trate. Descendiendo al caso examinado, el TJUE constata que la concesión de regalos de suscripción forma parte de la estrategia comercial y aumenta considerablemente el número de suscripciones, por lo que existe una innegable relación entre estas dos prestaciones. Ahora bien, el hecho que esta relación no sea sistemática (pues la renovación de la suscripción no implica un nuevo regalo, aparte de que existen otras campañas promocionales de la empresa que no conllevan regalos de suscripción), demuestra que tales prestaciones no tienen un carácter indisociable.

Esta conclusión queda refrendada, por un lado, al comprobar que la entrega del obsequio carece de una finalidad autónoma desde la óptica del consumidor, puesto que acepta pagar al menos una mensualidad para obtener el regalo. Y, por otro lado, por el escaso valor del obsequio en cuestión, que nunca supera los 50 €. En síntesis, sin perjuicio de las comprobaciones que lleve a cabo el órgano remitente, el TJUE declara que, a la luz de los artículos 2 y 16 de la Directiva del IVA antes mencionados, nos hallamos ante un conjunto de prestaciones, en el que la prestación principal sería la suscripción y el obsequio la prestación accesorio (y no una transmisión de bienes a título gratuito), en el bien entendido de que esta última se orienta exclusivamente a incentivar la suscripción.

Clarificada de este modo la primera cuestión prejudicial, no es preciso abordar el examen de las restantes cuestiones prejudiciales formuladas.

4. Análisis y relevancia para España

Tradicionalmente, la concesión de regalos en el ámbito del IVA ha sido problemática toda vez que, tal y como está configurada nuestra normativa nacional, resulta muy difícil que estos supuestos no generen un coste para el contribuyente.

A través de esta reciente sentencia, el TJUE incorpora una novedad jurisprudencial, al declarar que los regalos por suscribirse a publicaciones periódicas son, a efectos del IVA, una prestación accesoria a la prestación principal y, por consiguiente, no deben considerarse una transmisión de bienes a título gratuito. Adviértase, en este sentido, que su calificación como entrega onerosa —y no gratuita—, impide que se genere un autoconsumo y evita, por tanto, un coste para el contribuyente en el ámbito del citado impuesto.

Se trata, pues, de un pronunciamiento de gran interés para determinados sectores de nuestro país, por cuanto el TJUE perfila todavía más el concepto de entrega de bienes onerosa o gratuita, así como el de prestación conjunta o única en el marco de los regalos concedidos por nuevas suscripciones. Sobre este último extremo, cabe resaltar el criterio ya sentado mediante su Sentencia de 4 de marzo de 2021 (Asunto C-581/19): «Una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador».

Los razonamientos vertidos por el TJUE en el asunto analizado enriquecen la doctrina jurisprudencial europea ya existente en la materia y contribuyen a aportar seguridad jurídica a los operadores económicos, a la par que complementan la abundante jurisprudencia del TS y la doctrina administrativa del TEAC, garantizando así una actuación armónica por parte de estos intérpretes del Derecho.