

Asunto C-581/08

EMI Group Ltd

contra

The Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs

(Petición de decisión prejudicial planteada por el VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 5, apartado 6, última frase — Concepto de “muestras comerciales” — Concepto de “obsequios de escaso valor” — Grabaciones musicales — Distribución a título gratuito con finalidad de promoción»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Operaciones imponibles — Apropiación de un bien de la empresa transmitido a título gratuito — Exclusión de los obsequios de escaso valor y de las muestras comerciales*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 5, ap. 6, última frase)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Operaciones imponibles — Apropiación de un bien de la empresa transmitido a título gratuito — Exclusión de los obsequios de escaso valor y de las muestras comerciales*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 5, ap. 6, última frase)

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Operaciones imponibles — Apropiación de un bien de la empresa transmitido a título gratuito — Exclusión de los obsequios de escaso valor y de las muestras comerciales*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 5, ap. 6, última frase)

1. Una muestra comercial en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es un ejemplar de un producto destinado a promover las ventas de éste y que permite valorar las características y cualidades de ese producto sin dar lugar a un consumo final distinto del inherente a tales operaciones de promoción. El referido concepto no puede circunscribirse con carácter general mediante una normativa nacional a los ejemplares entregados en una forma no disponible para la venta, ni al primer ejemplar de una serie de ejemplares idénticos entregados por un sujeto pasivo al mismo destinatario, sin que esa normativa permita tener en cuenta la naturaleza del producto representado y el contexto comercial propio de cada operación en el cual se entregan dichos ejemplares. La condición fiscal del destinatario de muestras no tiene incidencia al respecto.

En particular, las grabaciones musicales distribuidas a título gratuito en el marco de operaciones

de promoción pueden constituir bienes entregados como muestras comerciales aunque sean idénticas al producto definitivo preparado para su comercialización. En efecto, en el caso de la entrega de tal grabación a una persona para que ésta lleve a cabo su promoción ante el público conforme a sus funciones, esa persona sólo puede apreciar plenamente su valor si tiene la posibilidad de escuchar la totalidad del contenido de esa grabación tal como se distribuirá en el mercado. Por otra parte, no se opone al objetivo del artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva el hecho de que puedan entregarse bienes en concepto de muestras comerciales a una persona distinta de un comprador potencial o real, siempre que esa entrega corresponda a los objetivos perseguidos por una entrega de muestras comerciales. En particular, en el ámbito de los productos artísticos, la entrega de ejemplares gratuitos de nuevas obras a un intermediario cuya función es realizar una valoración crítica de la calidad de esas obras, y que por tanto puede influir en el grado de presencia del producto en el mercado, como es el caso de un periodista o del animador de una emisión de radio, forma parte de un mecanismo de promoción, en el que la utilización de la muestra es una consecuencia inherente al proceso de promoción y de valoración.

Además, en el caso de la práctica específica, ligada al ámbito artístico, de la promoción de grabaciones musicales mediante la entrega de numerosos ejemplares de una grabación a un «plugger», puede ser necesario, a efectos de la crítica y la promoción de una grabación musical, entregar numerosos ejemplares de esa grabación a intermediarios, para que éstos puedan transmitirlos a continuación a otras personas elegidas en función de su capacidad para promover las ventas de una grabación musical. El mero hecho de que el número de ejemplares entregados en ese contexto pueda alcanzar varios centenares de unidades en el caso de que una sociedad de producción y de venta de grabaciones musicales recurra a «pluggers» para distribuir ejemplares de sus nuevas grabaciones no puede considerarse por sí solo contrario al objetivo perseguido por la excepción relativa a las muestras comerciales, siempre que ese número de ejemplares esté en relación con la naturaleza del producto representado y con el uso que el «plugger» debe hacer de éste como intermediario, extremo que incumbe verificar al tribunal remitente. De igual modo, la eventualidad de que un «plugger», en lugar de dar el destino convenido a las copias gratuitas de grabaciones musicales puestas a su disposición, haga un uso abusivo de ellas, introduciéndolas por ejemplo en los circuitos de venta habituales, no puede por sí sola tener efecto en la calificación de esas copias gratuitas como muestras comerciales. No obstante, con vistas a garantizar plenamente la observancia de los límites de la excepción enunciada en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden obligar a los sujetos pasivos que distribuyen muestras por necesidades de la empresa a tomar precauciones para evitar los riesgos de que esas muestras sean objeto de uso abusivo. Sin embargo, cuando la entrega de muestras dé lugar a un consumo final que no sea inherente a la valoración del producto representado por esas muestras, tal consumo será constitutivo de un abuso.

(véanse los apartados 29 a 31, 35 a 40 y 53 y los puntos 1 y 4 del fallo)

2. El concepto de obsequios de escaso valor, que figura en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que fija un límite monetario máximo de 50 GBP para los obsequios hechos a una misma persona durante un período de doce meses, o bien que forman parte de una serie o una sucesión de obsequios.

Los Estados miembros disfrutan en efecto de cierto margen de apreciación por lo que respecta a la interpretación del artículo 5, apartado 6, última frase, siempre y cuando no desvirtúen la finalidad y el lugar que ocupa la disposición en cuestión dentro del sistema de la Sexta Directiva. El hecho de fijar en una normativa nacional un límite monetario máximo no excede de tal margen de apreciación. Así sucede también respecto a una regla según la cual ese límite se aplica de

forma acumulada a los obsequios hechos a una misma persona durante un período de doce meses, o bien que forman parte de una serie o una sucesión de obsequios. En efecto, tales límites son compatibles con los objetivos del artículo 5, apartado 6, y, al mismo tiempo, no privan de su efecto útil a la excepción que esta disposición prevé en lo que se refiere a los obsequios de escaso valor.

(véanse los apartados 42, 44 y 45 y el punto 2 del fallo)

3. La última frase del artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, se opone a una normativa nacional que establece una presunción según la cual los bienes que constituyen obsequios de escaso valor en el sentido de esa disposición, entregados por un sujeto pasivo a diferentes personas que trabajan para un mismo empresario, se presumen entregados a la misma persona.

La calificación de la entrega de un bien como obsequio de escaso valor depende de quién era el donatario final pretendido por el donante, sin que la relación laboral existente entre el donatario y su empleador, o el hecho de que varios donatarios trabajen para un mismo empresario, incidan en esa calificación.

(véanse los apartados 49 y 50 y el punto 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 30 de septiembre de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 5, apartado 6, última frase – Concepto de “muestras comerciales” – Concepto de “obsequios de escaso valor” – Grabaciones musicales – Distribución a título gratuito con finalidad de promoción»

En el asunto C-581/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Reino Unido), mediante resolución de 17 de diciembre de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de diciembre de 2008, en el procedimiento entre

EMI Group Ltd

y

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de enero de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de EMI Group Ltd, por los Sres. R. Cordara, QC, y P. Key, Barrister;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Seeboruth, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Mantle, Barrister;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Dowgielewicz, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de abril de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los conceptos de «muestras comerciales» y de «obsequios de escaso valor» que figuran en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre EMI Group Ltd (en lo sucesivo, «EMI») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners»), sobre la solicitud por EMI de devolución de las cantidades que pagó indebidamente, según alega esa empresa, durante el período de abril de 1987 a junio de 2003 por las copias gratuitas de grabaciones musicales entregadas a diferentes personas con la finalidad de promoción de sus ediciones musicales, y sobre el requerimiento de pago del IVA por la entrega de copias de esa clase, notificado a EMI por los Commissioners respecto al período que va de julio de 2003 a diciembre de 2004.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
2. Las importaciones de bienes.»
- 4 El artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva está así redactado:

«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 [IVA]. 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.»

5 La Sexta Directiva ha sido derogada por 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), cuyo artículo 16, apartado 2, está redactado en términos semejantes a los de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

Normativa nacional

6 Las disposiciones nacionales pertinentes, que figuran en el artículo 5, apartado 1, de la Ley del IVA de 1994 (Value Added Tax Act 1994) y en la regla 5, puntos 1, 2, 2 ZA y 3, del anexo 4 de dicha Ley, han sido modificadas en varias ocasiones a lo largo del período relevante en el litigio principal.

7 En su versión vigente, esas disposiciones establecen, en sustancia, que la transmisión o la disposición, a título oneroso o no, de bienes de una empresa que sea sujeto pasivo del impuesto constituirán una entrega de bienes sujeta al IVA, con la excepción de la distribución de obsequios empresariales y de muestras. En cuanto a los obsequios, la excepción se somete al requisito de que su valor no supere 50 GBP por persona y año. Hasta el mes de octubre de 2003 esa excepción no comprendía los obsequios que formaran parte de una serie de obsequios. En cuanto a las muestras, sólo la primera muestra disfruta de la exención si se entregan varias muestras idénticas a la misma persona. Antes de julio de 1993 la exención sólo abarcaba las muestras comerciales presentadas en una forma no puesta usualmente a la venta.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 EMI es una sociedad inglesa que ejerce la actividad de producción y venta de grabaciones musicales y de edición musical. Desde 1987 EMI promociona las nuevas grabaciones que produce distribuyendo copias gratuitas de esas grabaciones en forma de discos de vinilo, cintas de cassette y discos compactos (en lo sucesivo, «CD») a diversas personas que pueden valorar la calidad comercial de la grabación e influir en el grado de publicidad del que disfruta un artista.

9 En el contexto de la mencionada estrategia de promoción se distribuyen esas copias gratuitas en particular a personas que trabajan en la prensa, en emisoras de radio, en programas de televisión, en agencias de publicidad, en puntos de venta minorista y en cines. EMI también recurre a promotores, denominados «pluggers», que son personas capaces de promover las grabaciones en los medios audiovisuales y en la prensa, y que distribuyen las copias, también con carácter gratuito, entre sus propias relaciones, seleccionadas y enumeradas en listas

especialmente elaboradas para el lanzamiento de cada nuevo CD.

10 Para esos fines EMI entrega las grabaciones musicales en diferentes formas, a saber: CD que pueden grabarse, provistos de una marca de agua, para su distribución antes de la salida del álbum, que identifica al destinatario y permite determinar el origen de posibles copias; CD que pueden grabarse, sin marca de agua, entregados con una carátula en blanco antes de la salida del álbum; CD convencionales sin marca de agua, entregados con una carátula que lleva la misma ilustración que figurará en el álbum principal destinado a la venta al público, y CD en su forma definitiva destinada a la venta. Estos últimos llevan un adhesivo con la mención «copia para promoción no destinada a la reventa». Las demás clases de grabaciones distribuidas con fines de promoción llevan una inscripción según la cual los derechos de propiedad siguen perteneciendo a EMI.

11 Según la resolución de remisión, cerca del 90 % de los CD de promoción se envían a personas individualizadas, y la principal excepción es el envío a personas designadas por la función ejercida en universidades u otros establecimientos de enseñanza superior. Los destinatarios potenciales de copias gratuitas de grabaciones musicales, a quienes EMI considera influyentes en el ámbito de la música, son cerca de 7.000 en total. Para la promoción de una grabación concreta se elabora una lista específica de 200 a 500 destinatarios. Esa lista comprende los nombres de las personas a las que se considera más influyentes para la promoción de las ventas de grabaciones del tipo singular de música de que se trate. Cuando una nueva grabación está a punto de comercializarse, EMI distribuye usualmente entre 2.500 y 3.750 copias a título gratuito. En cuanto a los «pluggers», uno solo de ellos puede recibir hasta 600 copias gratuitas, que se supone redistribuirá. A la inversa, pueden enviarse separadamente copias a varias personas que trabajen para un mismo organismo, como la BBC.

12 En lo que atañe al período comprendido entre abril de 1987 y junio de 2003, EMI declaró el IVA por las copias de grabaciones distribuidas en las condiciones antes descritas. Posteriormente, al considerar que la legislación nacional era incompatible con el artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva, en virtud del cual no se devengaba el IVA por esas distribuciones, EMI reclamó a los Commissioners la devolución de las cantidades que había pagado en concepto de IVA por esas distribuciones. Dado que los Commissioners denegaron dicha solicitud de devolución, EMI interpuso un recurso ante el tribunal remitente.

13 Por otra parte, como quiera que EMI dejó de declarar el IVA por las distribuciones promocionales de CD a título gratuito desde julio de 2003, los Commissioners le notificaron una liquidación relativa a esas operaciones, correspondiente al período comprendido entre julio de 2003 y diciembre de 2004, liquidación contra la que EMI también interpuso un recurso ante el tribunal remitente, que fue acumulado posteriormente al primer recurso.

14 En tales circunstancias el VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Cómo debe interpretarse el artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva en el contexto de las circunstancias del presente asunto?
- 2) En particular, ¿cuáles son las características esenciales de una “muestra comercial”, en el sentido del artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva?
- 3) ¿Está facultado un Estado miembro para limitar la interpretación de los términos “muestra comercial”, que figuran en el artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva:

- a) 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)[?]
- b) sólo a una muestra o sólo a la primera de una serie de muestras comerciales entregadas por la misma persona al mismo destinatario, si esas muestras comerciales son idénticas o no difieren en ningún aspecto sustancial una de otra (desde 1993)?
- 4) ¿Está facultado un Estado miembro para limitar la interpretación de los términos “obsequios de escaso valor”, en el artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva, de tal modo que excluya:
- a) un obsequio que forme parte de una serie o sucesión de obsequios entregados periódicamente a la misma persona (hasta octubre de 2003)[?]
- b) los obsequios empresariales entregados a la misma persona durante un período de doce meses cuyo coste total sea superior a 50 GBP (desde octubre de 2003)?
- 5) Si la respuesta a la [segunda parte de la tercera cuestión] o a una parte de la [cuarta cuestión] es afirmativa, cuando un sujeto pasivo entrega un obsequio similar o idéntico, consistente en una grabación musical, a dos o más personas en razón de sus cualidades personales que les permiten influir en el grado de publicidad del que disfruta el artista interesado, ¿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?
- 6) ¿Afecta a las respuestas a las [cuestiones primera a quinta] el hecho de que el destinatario sea un sujeto pasivo plenamente sometido al impuesto, o un trabajador empleado por un sujeto pasivo plenamente sometido al impuesto, que podría, o habría podido, deducir el impuesto soportado por la entrega de los bienes que constituyen la muestra comercial?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión, en cuanto se refiere al concepto de muestras comerciales, y sobre las cuestiones segunda y tercera

15 Mediante su primera cuestión, en cuanto se refiere al concepto de muestras comerciales, y las cuestiones segunda y tercera, que deben examinarse conjuntamente, el tribunal remitente trata de saber cómo debe interpretarse el concepto de «muestras comerciales» en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y en especial si ese concepto comprende únicamente los bienes entregados en una forma no disponible para la venta, y si comprende sólo el primer ejemplar de una serie de bienes idénticos entregados al mismo destinatario.

16 Procede observar de entrada que la Sexta Directiva no contiene ninguna definición de ese concepto. Por tanto, para su interpretación se deben tener en cuenta tanto los términos como el contexto y la finalidad del artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring, C-98/07, Rec. p. I-1281, apartado 17 y jurisprudencia citada).

17 A este respecto, procede recordar que la primera frase del citado artículo 5, apartado 6, asimila determinadas operaciones, por las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real, a entregas de bienes realizadas a título oneroso, sujetas al IVA conforme al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. Según reiterada jurisprudencia, el objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien para sus

finés privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo, por otra (véase en particular la sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, apartado 23 y jurisprudencia citada).

18 En efecto, como señala el Gobierno alemán, la tributación de las deducciones mencionadas en la primera frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva trata de evitar situaciones de consumo final no gravado.

19 La última frase del referido artículo 5, apartado 6, constituye una excepción a dicha regla al excluir no obstante de tributación a las deducciones efectuadas para las necesidades de la empresa a fin de entregar muestras y obsequios de escaso valor (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Rec. p. I-2323, apartado 23).

20 Por consiguiente, los términos que figuran en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva son de interpretación estricta, de forma que no se perjudiquen los objetivos de la primera frase del citado artículo 5, apartado 6, al tiempo que se evite privar de su efecto útil a la excepción relativa a las muestras comerciales y a los obsequios de escaso valor (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 17, y de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, Rec. p. I-4793, apartado 16).

21 Habida cuenta de la imposibilidad de abarcar con una definición uniforme y exhaustiva el número ilimitado de bienes de naturaleza muy diversa potencialmente afectados por operaciones sujetas al IVA, y del contexto comercial propio de cada transacción en la que esos bienes pueden entregarse por un sujeto pasivo en calidad de muestras comerciales, debe realizarse un examen en dos fases. Se ha de verificar en primer lugar si la entrega de los bienes en cuestión corresponde a las características esenciales comunes a todo tipo de muestra comercial, y examinar en segundo lugar las circunstancias específicas en las que un sujeto pasivo entrega esos bienes.

22 Sobre el primer aspecto, procede señalar que el objetivo de la excepción enunciada en el artículo 5, apartado 6, última frase, en lo que se refiere a las «apropiaciones [...] que tengan como destino la entrega de [...] muestras comerciales», es reflejar la realidad comercial de que la entrega de las muestras comerciales se realiza para promover el producto del que las muestras son un ejemplar, permitiendo valorar la calidad de ese producto y verificar la existencia de las propiedades que busca un comprador potencial o real.

23 Además, habida cuenta de la primera frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, la excepción relativa a las muestras comerciales no pretende exonerar de la carga del IVA la entrega de bienes cuya finalidad sea satisfacer las necesidades de un consumidor en relación con el producto del que se trata.

24 En cuanto al segundo aspecto, es preciso en primer lugar analizar si el concepto de muestras comerciales puede limitarse a los bienes entregados en una forma que usualmente no está disponible para la venta al público.

25 Del apartado 23 de la presente sentencia resulta que el objetivo de la excepción enunciada en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva no puede consistir en la exención del IVA respecto a los productos destinados a un consumo final distinto del que es inherente a esas operaciones de promoción.

26 Pues bien, los bienes entregados como muestras comerciales que sean idénticos al producto definitivo preparado para su comercialización pueden ser ciertamente objeto de un consumo final.

27 Tal circunstancia, sin embargo, no puede justificar sin embargo que sólo se incluyan en la citada excepción relativa a las muestras comerciales los ejemplares que difieran del producto que representan, dado que en muchos casos la puesta a disposición de ejemplares que correspondan a ese producto en su forma definitiva es un presupuesto necesario del proceso de valoración.

28 En efecto, debe observarse que, para permitir la valoración de los bienes entregados en concepto de «muestras comerciales», es necesario que éstos reúnan todas las características esenciales del producto que representan en su forma definitiva. Ahora bien, aunque los ejemplares pueden reunir en algunos casos todas las características esenciales del producto que representan, sin revestir la forma definitiva de éste, puede resultar necesario en otros casos, en función de la naturaleza de ese producto, que los ejemplares correspondan plenamente al producto definitivo, para que el comprador potencial o real pueda conocer tales características.

29 Así sucede, por ejemplo, con los productos en el ámbito artístico, en especial los CD como los que son objeto del litigio principal, que tienen que ser entregados en su forma definitiva para poder ser plenamente valorados por el destinatario. En efecto, en el caso de la entrega de un CD a una persona para que ésta lleve a cabo su promoción ante el público conforme a sus funciones, esa persona sólo puede apreciar plenamente su valor si tiene la posibilidad de escuchar la totalidad del contenido del CD tal como se distribuirá en el mercado.

30 En segundo lugar, respecto a la cuestión de si el concepto de muestras comerciales implica que el destinatario inmediato de éstas sea un comprador potencial o real del producto que representan, es preciso observar que no se opone al objetivo de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva el hecho de que puedan entregarse bienes en concepto de «muestras comerciales» a una persona distinta de tal comprador, siempre que dicha transmisión corresponda a los objetivos perseguidos por una entrega de muestras comerciales, según se han expuesto en el apartado 22 de la presente sentencia.

31 En particular, en el ámbito de los productos artísticos, la entrega de ejemplares gratuitos de nuevas obras a un intermediario cuya función es realizar una valoración crítica de la calidad de esas obras, y que por tanto puede influir en el grado de presencia del producto en el mercado, como es el caso de un periodista o del animador de una emisión de radio, forma parte de un mecanismo de promoción, en el que la utilización de la muestra es una consecuencia inherente al proceso de promoción y de valoración.

32 En tercer lugar, habida cuenta de la práctica específica –ligada al ámbito de que se trata en el litigio principal– de la promoción de grabaciones musicales mediante la entrega de numerosos ejemplares de un CD a un «plugger», el tribunal remitente pregunta si el concepto de muestras comerciales debe interpretarse en el sentido de que significa que, cuando un sujeto pasivo entrega cierto número de bienes a un mismo destinatario y ninguno de esos bienes difiere de los demás en ningún aspecto esencial, cada uno de ellos puede considerarse como objeto destinado a la entrega de muestras, o bien si sólo el primer ejemplar entregado puede ser calificado de esa forma.

33 A este aspecto, aun cuando la entrega de un solo ejemplar podría bastar para la valoración de un bien, no puede considerarse que la entrega de varios ejemplares en concepto de muestras comerciales esté excluida por principio del ámbito de aplicación de la excepción relativa a las muestras comerciales, enunciada en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta

Directiva, ya que la cantidad de muestras que un sujeto pasivo puede entregar a un mismo destinatario, a saber, en el presente caso un intermediario, está en función de la naturaleza del producto representado y del uso que debe hacer de él su destinatario.

34 En efecto, para lograr los objetivos que persigue la entrega de muestras, puede resultar necesario en algunos casos o entregar a un único destinatario varios ejemplares de un mismo producto, o incluso una cantidad considerable de ellos.

35 De esa forma, en el caso de las grabaciones musicales puede ser necesario, a efectos de la crítica y la promoción de un CD, entregar numerosos ejemplares de ese CD a intermediarios, para que éstos puedan transmitirlos a continuación a otras personas elegidas en función de su capacidad para promover las ventas de una grabación musical.

36 El mero hecho de que el número de ejemplares entregados en ese contexto pueda alcanzar varios centenares de unidades en el caso de que una sociedad de producción y de venta de grabaciones musicales como EMI recurra a «pluggers» para distribuir ejemplares de sus nuevas grabaciones no puede considerarse por sí solo contrario al objetivo perseguido por la excepción relativa a las muestras comerciales, siempre que ese número de ejemplares esté en relación con la naturaleza del producto representado y con el uso que el «plugger» debe hacer de éste como intermediario, extremo que incumbe verificar al tribunal remitente.

37 De igual modo, la eventualidad de que un «plugger», en lugar de dar el destino convenido a las copias gratuitas de grabaciones musicales puestas a su disposición, haga un uso abusivo de ellas, introduciéndolas por ejemplo en los circuitos de venta habituales, no puede por sí sola tener efecto en la calificación de esas copias gratuitas como muestras comerciales.

38 No obstante, con vistas a garantizar plenamente la observancia de los límites de la excepción enunciada en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden obligar a los sujetos pasivos que distribuyen muestras por necesidades de la empresa a tomar precauciones para evitar los riesgos de que esas muestras sean objeto de uso abusivo. Tales precauciones podrían consistir, por ejemplo, en obligaciones de etiquetado que pongan de manifiesto la calidad de muestra del bien, o en cláusulas contractuales sobre la responsabilidad civil de los intermediarios que, como los «pluggers», reciben muestras para su transmisión a otras personas.

39 Sin embargo, cuando la entrega de muestras dé lugar a un consumo final que no sea inherente a la valoración del producto representado por esas muestras, tal consumo será constitutivo de un abuso.

40 Habida cuenta de todo lo antes expuesto, debe responderse a la primera cuestión, en cuanto se refiere al concepto de muestras comerciales, así como a las cuestiones segunda y tercera, que una «muestra comercial» en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva es un ejemplar de un producto destinado a promover las ventas de éste y que permite valorar las características y cualidades de ese producto sin dar lugar a un consumo final distinto del inherente a tales operaciones de promoción. El referido concepto no puede circunscribirse con carácter general mediante una normativa nacional a los ejemplares entregados en una forma no disponible para la venta, ni al primer ejemplar de una serie de ejemplares idénticos entregados por un sujeto pasivo al mismo destinatario, sin que esa normativa permita tener en cuenta la naturaleza del producto representado y el contexto comercial propio de cada operación en el cual se entregan dichos ejemplares.

Sobre la primera cuestión, en cuanto se refiere al concepto de obsequios de escaso valor, y sobre la cuarta cuestión

41 Mediante su primera cuestión, en cuanto se refiere al concepto de «obsequios de escaso valor», en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y mediante su cuarta cuestión, el tribunal remitente trata de saber si esa disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que impone restricciones cuantitativas al número o al valor de los obsequios que una misma persona puede recibir periódicamente o durante un período predeterminado.

42 Sin que sea preciso examinar si la expresión «escaso valor» constituye un concepto del Derecho de la Unión o implica una remisión implícita al Derecho nacional, interpretación esta última propugnada por los Estados miembros que han presentado observaciones y por la Comisión Europea, debe señalarse que, a la vista de los términos, del contexto y de las finalidades de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, esa disposición no contiene las indicaciones necesarias para la definición uniforme y precisa de dicha expresión. Por tanto, los Estados miembros disfrutaban de cierto margen de apreciación por lo que respecta a la interpretación de la referida expresión, siempre y cuando no desvirtúen la finalidad y el lugar que ocupa la disposición en cuestión dentro del sistema de la Sexta Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05, Rec. p. I-8297, apartado 28).

43 Es preciso en consecuencia examinar si límites cuantitativos como los previstos por la legislación controvertida en el litigio principal se ajustan a esos requisitos.

44 Como han alegado todos los Estados miembros que han presentado observaciones y la Comisión, el hecho de fijar en una normativa nacional un límite monetario máximo como el establecido por la legislación controvertida en el litigio principal, a saber, 50 GBP, no excede del margen de apreciación reconocido a los Estados miembros. Así sucede también respecto a una regla según la cual ese límite se aplica de forma acumulada a los obsequios hechos a una misma persona durante un período de doce meses, o bien que forman parte de una serie o una sucesión de obsequios. En efecto, tales límites son compatibles con los objetivos del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y, al mismo tiempo, no privan de su efecto útil a la excepción que esta disposición prevé en lo que se refiere a los obsequios de escaso valor.

45 Habida cuenta de lo antes expuesto, procede responder a la primera cuestión, en cuanto se refiere al concepto de «obsequios de escaso valor», que figura en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, así como a la cuarta cuestión, que el referido concepto debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que fija un límite monetario máximo como el establecido por la legislación controvertida en el litigio principal, a saber, 50 GBP, para los obsequios hechos a una misma persona durante un período de doce meses, o bien que forman parte de una serie o una sucesión de obsequios.

Sobre la quinta cuestión

46 Mediante su quinta cuestión, que habida cuenta de su redacción sólo se refiere al concepto de «obsequios de escaso valor» en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, el tribunal remitente pregunta en sustancia si, para la aplicación de determinados límites máximos, una normativa nacional puede disponer que se presumen entregados a la misma persona los obsequios hechos por un sujeto pasivo a diferentes personas que trabajan para un mismo empresario.

47 A este respecto, procede declarar que, aun cuando los Estados miembros disponen de

cierto margen de apreciación en lo que atañe a la interpretación de la expresión «escaso valor», como acaba de afirmarse en el apartado 42 de la presente sentencia, una normativa nacional que dispone que se presumen entregados a la misma persona, a saber, el empresario común, los obsequios hechos por un sujeto pasivo a diferentes personas que trabajan para un mismo empresario, no es compatible con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.

48 En efecto, esa normativa nacional privaría de su efecto útil a la disposición según la cual están exentos del IVA los obsequios de escaso valor hechos por las necesidades de la empresa, *a fortiori* cuando prevé un límite monetario máximo de los obsequios entregados a una misma persona durante un período determinado.

49 La calificación de la entrega de un bien como «obsequio de escaso valor» depende de quién era el donatario final pretendido por el donante, sin que la relación laboral existente entre el donatario y su empleador, o el hecho de que varios donatarios trabajen para un mismo empresario, incidan en esa calificación.

50 En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión que la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que establece una presunción según la cual los bienes que constituyen «obsequios de escaso valor» en el sentido de esa disposición, entregados por un sujeto pasivo a diferentes personas que trabajan para un mismo empresario, se presumen entregados a la misma persona.

Sobre la sexta cuestión

51 Mediante su sexta cuestión el tribunal remitente pregunta en sustancia si el hecho de que el destinatario de «muestras comerciales» en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva sea un sujeto pasivo plenamente sometido al impuesto que tiene derecho a deducir el impuesto soportado por la entrega de bienes consistentes en muestras tiene incidencia en las respuestas a las cinco primeras cuestiones.

52 A este respecto, procede declarar que de la mencionada disposición resulta que ésta no establece distinciones según la condición fiscal del destinatario de las muestras.

53 Procede, pues, responder a la sexta cuestión que la condición fiscal del destinatario de las muestras no tiene incidencia en las respuestas a las demás cuestiones.

Costas

54 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **Una «muestra comercial» en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, 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, es un ejemplar de un producto destinado a promover las ventas de éste y que permite valorar las características y cualidades de ese producto sin dar lugar a un consumo final distinto del inherente a tales operaciones de promoción. El referido concepto no puede circunscribirse con carácter general mediante una normativa nacional a los ejemplares entregados en una forma no disponible para la venta, ni al primer ejemplar de una serie de ejemplares idénticos entregados por un sujeto pasivo al mismo**

destinatario, sin que esa normativa permita tener en cuenta la naturaleza del producto representado y el contexto comercial propio de cada operación en el cual se entregan dichos ejemplares.

2) El concepto de «obsequios de escaso valor», que figura en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que fija un límite monetario máximo como el establecido por la legislación controvertida en el litigio principal, a saber, 50 GBP, para los obsequios hechos a una misma persona durante un período de doce meses, o bien que forman parte de una serie o una sucesión de obsequios.

3) La última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388 se opone a una normativa nacional que establece una presunción según la cual los bienes que constituyen «obsequios de escaso valor» en el sentido de esa disposición, entregados por un sujeto pasivo a diferentes personas que trabajan para el mismo empresario, se presumen entregados a la misma persona.

4) La condición fiscal del destinatario de las muestras no tiene incidencia en las respuestas a las demás cuestiones.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.