

Downloaded via the EU tax law app / web

Asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

contra

Loyalty Management UK Ltd

y

Baxi Group Ltd

(Peticiones de decisión prejudicial planteadas por la House of Lords)

«Sexta Directiva IVA — Base imponible — Sistema de promoción de ventas — Programa de fidelización por el que los clientes reciben de los comerciantes puntos que pueden intercambiar por regalos de fidelidad — Pagos efectuados por el gestor del programa a los proveedores que entregan los regalos de fidelidad — Pagos efectuados por el comerciante al gestor del programa que entrega los regalos de fidelidad»

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 — Base imponible — Deducción del impuesto soportado — Impuesto adeudado o pagado por los bienes entregados y los servicios prestados al sujeto pasivo*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 5, 6, 11, parte A, ap. 1, letra a), y 17, ap. 2]

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible — Deducción del impuesto soportado — Impuesto adeudado o pagado por los bienes entregados y los servicios prestados al sujeto pasivo*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 5, 6, 11, parte A, ap. 1, letra a), y 17, ap. 2]

1. En el marco de un programa de fidelización de clientes, en el que el gestor del programa celebra contratos con los proveedores de regalos de fidelidad, en virtud de los cuales, cuando esos proveedores entregan regalos de fidelidad a los clientes de los comerciantes a cambio de puntos, el gestor les paga una cantidad estipulada por dichos puntos, los artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7, deben interpretarse en el sentido de que los pagos efectuados por el gestor del programa a los proveedores que entregan regalos de fidelidad a los clientes han de considerarse la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes a esos clientes o, en su caso, de una prestación de servicios a éstos. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional verificar si dichos pagos incluyen también la contraprestación de una prestación de servicios consistente en una obligación distinta.

En efecto, aunque ese programa de fidelización esté concebido como un incentivo para que los

clientes efectúen sus compras en determinados establecimientos y aunque, para ello, el gestor preste una serie de servicios relativos a la gestión de dicho programa, la realidad económica consiste, no obstante, en que, en el marco de tal programa, los proveedores entregan a los clientes regalos de fidelidad, que pueden consistir tanto en bienes como en servicios. Por otra parte, una transacción como ésta, consistente en la entrega de regalos de fidelidad, está sujeta al impuesto sobre el valor añadido en la medida en que se realiza a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúa como tal. Ciertamente, la venta de bienes y las prestaciones de servicios que dan lugar a la adjudicación de puntos a los clientes, por una parte, y la transmisión de los regalos de fidelidad a cambio de esos puntos, por otra parte, constituyen dos transacciones distintas. No obstante, la Sexta Directiva no exige, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva, que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente de su destinatario. En efecto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva contempla la posibilidad de que la contraprestación sea obtenida de un tercero. A este respecto, en la medida en que el canje de puntos entre clientes y proveedores da lugar a un pago por parte del gestor del programa de fidelidad a estos últimos, y que dicho pago se calcula sumando los importes correspondientes al precio fijo establecido por cada punto canjeado a cambio de una parte, o la totalidad, del precio del regalo de fidelidad, ese pago constituye la contraprestación de la entrega de los regalos de fidelidad.

(véanse los apartados 41 a 43, 47, 55 a 57 y 65 y el fallo)

2. En el marco de un programa de fidelización de clientes, en el que el gestor del programa, que se abastece de regalos de fidelidad y es por lo tanto propietario de éstos, comercializa dicho programa y distribuye esos regalos a los clientes de los comerciantes patrocinadores a cambio de puntos de fidelidad, los artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7, deben interpretarse en el sentido de que los pagos efectuados por el patrocinador al gestor del programa que entrega los regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse, en parte, la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes efectuada por el gestor del programa a esos clientes y, en parte, la contraprestación de una prestación de servicios efectuada por el gestor a favor del patrocinador.

En efecto, aunque ese programa de fidelización esté concebido como un incentivo para que los clientes efectúen sus compras en determinados establecimientos y aunque, para ello, el gestor preste una serie de servicios relativos a la gestión de dicho programa, la realidad económica consiste, no obstante, en que, en el marco de tal programa, el gestor del mismo entrega a los clientes regalos de fidelidad, consistentes en bienes. Por otra parte, una transacción como ésta, consistente en la entrega de regalos de fidelidad, está sujeta al impuesto sobre el valor añadido en la medida en que se realiza a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúa como tal. Ciertamente, la venta de bienes y las prestaciones de servicios que dan lugar a la adjudicación de puntos a los clientes, por una parte, y la transmisión de los regalos de fidelidad a cambio de esos puntos, por otra parte, constituyen dos transacciones distintas. No obstante, la Sexta Directiva no exige, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva, que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente de su destinatario. En efecto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva contempla la posibilidad de que la contraprestación sea obtenida de un tercero. A este respecto, en la medida en que los regalos de fidelidad son facturados por el gestor del programa al patrocinador al precio de venta al público más los gastos de envío al lugar del pedido, donde se transmite la propiedad y

se efectúa el canje de los puntos, el pago hecho por el patrocinador al gestor constituye la contraprestación de la entrega de dichos regalos, una vez deducido el margen del gestor consistente en la diferencia entre el precio de venta al público de los regalos de fidelidad y el precio de adquisición al que el gestor obtiene esos regalos.

No obstante, en la medida en que los pagos efectuados por el patrocinador al gestor corresponden al precio de venta al público de los regalos de fidelidad más los gastos de empaquetado y envío y que, de esta forma, el gestor obtiene un margen equivalente a la diferencia entre el precio de venta al público de los regalos de fidelidad y el precio al que él adquiere esos regalos, el pago puede desglosarse en dos partes que corresponden cada una a una prestación distinta. Por consiguiente, el importe del precio de adquisición constituye la contraprestación de la entrega de regalos de fidelidad a los clientes, mientras que la diferencia entre el importe del precio de venta al público, pagado por el patrocinador, y el del precio de adquisición pagado por el gestor para obtener regalos de fidelidad, es decir el margen, constituye la contraprestación de los servicios que el gestor del programa presta al patrocinador.

(véanse los apartados 22, 41 a 43, 48, 55, 56, 58, 61 a 63 y 65 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 7 de octubre de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Base imponible – Sistema de promoción de ventas – Programa de fidelización por el que los clientes reciben de los comerciantes puntos que pueden intercambiar por regalos de fidelidad – Pagos efectuados por el gestor del programa a los proveedores que entregan los regalos de fidelidad – Pagos efectuados por el comerciante al gestor del programa que entrega los regalos de fidelidad»

En los asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09,

que tienen por objeto dos peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por la House of Lords (Reino Unido), mediante sendas resoluciones de 15 de diciembre de 2008, recibidas en el Tribunal de Justicia el 6 y el 9 de febrero de 2009, respectivamente, en los procedimientos entre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

y

Loyalty Management UK Ltd (asunto C-53/09),

Baxi Group Ltd (asunto C-55/09),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev, A. Rosas (Ponente) y U. Lõhmus y la Sra. P. Lindh, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

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

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Loyalty Management UK Ltd, por los Sres. G. Sinfield, Solicitor, y D. Milne, QC;
- en nombre de Baxi Group Ltd, por los Sres. B. Cooper, Solicitor, y D. Scorey, Barrister;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. L. Seeboruth y S. Hathaway, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. K. Georgiadis e I. Bakopoulos y la Sra. M. Tassopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Afonso y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, este último en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Estas peticiones se presentaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y, por otra parte, Loyalty Management UK Ltd (en lo sucesivo, «LMUK») (asunto C-53/09) y Baxi Group Ltd (en lo sucesivo, «Baxi») (asunto C-55/09) a propósito de la calificación, desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), de la contraprestación correspondiente a los pagos hechos por el gestor del programa de fidelización a los proveedores que entregan regalos de fidelidad a los clientes y por el comerciante al gestor del programa de fidelización que entrega tales regalos, respectivamente.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, 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 están sujetas al IVA.

4 A tenor del artículo 5 de esta Directiva:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

6. 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.»

5 El artículo 6 de dicha Directiva dispone:

«1. Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

[...]

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

[...]

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

[...]»

6 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

7 A tenor del artículo 17, apartado 2, en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, de dicha Directiva:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el [IVA] debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;
- c) el [IVA] debido conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), al artículo 6, apartado 3 y al artículo 28 *bis*, apartado 6.»

8 Los artículos 14, 16, 24, 26, 73, 74 y 168 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), reproducen en lo sustancial el texto de los artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, este último en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, de la Sexta Directiva.

Derecho nacional

9 Se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que las disposiciones relevantes del Derecho nacional son los artículos 2, 5, 19, 24, 25 y 26 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994) y los anexos 4, apartados 1 a 5, y 6, apartado 6, de ésta. Tales disposiciones reproducen los artículos análogos que figuran en la Sexta Directiva.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-53/09

10 LMUK gestiona un programa de fidelización de clientes. En el marco de dicho programa, cuando los clientes adquieren cantidades significativas de bienes o servicios de los minoristas participantes, reciben puntos que pueden canjear por regalos de fidelidad consistentes en bienes o servicios. Existen cuatro actores en este programa: los patrocinadores, que son los minoristas que desean incitar a los clientes a comprar más en sus establecimientos; los clientes; el gestor del programa, que es LMUK; y los proveedores, que son las empresas que entregan regalos de fidelidad a los clientes a cambio de los puntos.

11 Por cada compra, los patrocinadores conceden puntos a los clientes en función de la cantidad gastada. Cuando el cliente reúne un número suficiente de puntos, puede recibir un regalo de fidelidad a cambio de sus puntos, gratuitamente o a precio reducido. Los regalos de fidelidad los proporcionan los proveedores.

12 En el marco de este sistema, los patrocinadores pagan a LMUK una cantidad determinada por cada punto emitido. Pagan asimismo una cantidad anual por la comercialización, el desarrollo y la promoción del programa. Los proveedores reciben de LMUK una cantidad fija por cada punto canjeado, denominada «precio del servicio».

13 Los proveedores emiten una factura a nombre de LMUK, que incluye el IVA correspondiente a ese precio. Al pretender LMUK deducir el IVA soportado, los Commissioners concluyeron que el impuesto pagado correspondía a un precio que era una contraprestación por operaciones efectuadas por los proveedores no en beneficio de LMUK, sino de los clientes, aunque tales operaciones fuesen pagadas, total o parcialmente, por LMUK. Los Commissioners consideraron, por lo tanto, que el precio controvertido era una contraprestación pagada por un tercero a cambio de la entrega de regalos de fidelidad a los clientes, y que, en consecuencia, LMUK no tenía derecho a deducir el impuesto soportado correspondiente a ese precio.

14 LMUK interpuso un recurso contra esta resolución ante el VAT and Duties Tribunal. Dicho

órgano jurisdiccional consideró que las entregas de bienes a los clientes efectuadas por los proveedores a cambio de puntos debían considerarse prestaciones de servicios a LMUK.

15 Los Commissioners interpusieron un recurso contra esta sentencia ante la High Court of Justice (England & Wales). Dicho órgano jurisdiccional, revocando la sentencia del VAT and Duties Tribunal, declaró que los proveedores entregaban los regalos de fidelidad a los clientes y que el precio controvertido era la contraprestación pagada por un tercero, en este caso LMUK, a cambio de esa entrega. Los Commissioners formularon asimismo una «alegación subsidiaria» ante la High Court of Justice (England & Wales), relativa al supuesto de que las recompensas consistiesen en bienes y según la cual si los proveedores entregaban tales bienes a LMUK, resultaba que LMUK estaba obligada al pago del impuesto repercutido en la presunta entrega posterior de esos mismos bienes a los clientes, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. La High Court of Justice (England & Wales) falló a favor de los Commissioners en lo que respecta a la alegación subsidiaria.

16 LMUK interpuso un recurso ante la Court of Appeal (England & Wales), que revocó la sentencia de la High Court of Justice (England & Wales). La Court of Appeal (England & Wales) consideró que LMUK pagaba el precio a los proveedores en concepto de contraprestación por los servicios que éstos prestaban a LMUK. En consecuencia, LMUK podía legítimamente deducir el IVA que gravaba dicho precio.

17 La House of Lords, al conocer del recurso de casación interpuesto por los Commissioners, llegó a la conclusión de que la resolución del litigio que le había sido sometido requería que el Tribunal de Justicia se pronunciase sobre la interpretación de la Directiva 2006/112, anteriormente la Sexta Directiva.

18 En tales circunstancias, la House of Lords decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«En un supuesto en el que un sujeto pasivo (en lo sucesivo, “promotor”) interviene en una actividad comercial consistente en la ejecución de un programa de fidelización de clientes con múltiples empresas participantes [...], en virtud del cual el promotor celebra diferentes contratos con arreglo al siguiente esquema:

a) contratos con diferentes empresas designadas como “patrocinadores” en virtud de los cuales, por una parte, los patrocinadores entregan “puntos” a sus clientes [...] que adquieren bienes o contratan servicios, y, por otra parte, los patrocinadores realizan pagos al promotor;

b) contratos con los [clientes] en los que se dispone, entre otras cosas, que, cuando éstos adquieran bienes o contraten servicios de los patrocinadores, recibirán puntos que pueden canjear por productos o servicios; y

c) contratos con diferentes empresas (denominadas “proveedores”) en virtud de los cuales los proveedores aceptan, entre otras cosas, entregar bienes y prestar servicios a los [clientes] gratuitamente o a precio reducido cuando éstos canjeen los puntos, y, a cambio, el promotor abona a cada proveedor un “precio del servicio” calculado en función del número de puntos canjeados a ese proveedor durante el período correspondiente,

1) ¿cómo deben interpretarse los artículos 14, 24 y 73 de la Directiva 2006/112 [...] [anteriormente artículos 5, 6 y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la [Sexta Directiva]] cuando los pagos sean realizados por el promotor a los proveedores?

2) En particular, ¿deben interpretarse estas disposiciones en el sentido de que los pagos del

tipo de los realizados por el promotor a los proveedores han de ser considerados como:

- a) contraprestación debida únicamente por la prestación de servicios por parte de los proveedores al promotor;
 - b) contraprestación debida únicamente por la entrega de bienes o la prestación de servicios por parte de los promotores a los [clientes]; o
 - c) contraprestación debida en parte por la prestación de servicios por parte de los proveedores al promotor y en parte por la entrega de bienes o la prestación de servicios por parte de los proveedores a los [clientes]?
- 3) En caso de que la respuesta a la segunda cuestión sea la opción c), de forma que el precio del servicio sea considerado como la contraprestación debida por dos operaciones realizadas por los proveedores, una a favor del promotor y otra a favor de los [clientes] ¿cuáles son los criterios establecidos por el Derecho comunitario para determinar la forma en que un precio como el precio del servicio ha de ser repartido entre esas dos operaciones?»

Asunto C-55/09

19 Baxi pertenece a un grupo de empresas que fabrican calderas y productos de calefacción similares. Este grupo de empresas desarrolló un programa de fidelización de clientes –en este caso, los instaladores de calderas– destinado a incentivarlos para que compraran sus productos. En el marco de dicho programa, Baxi actúa en calidad de patrocinador, en el sentido de los términos empleados en el apartado 10 de la presente sentencia.

20 Cuando adquieren productos de Baxi, los clientes que participan en el programa reciben puntos que pueden canjear por regalos de fidelidad consistentes en bienes o servicios. Es de señalar, no obstante, que, según se desprende de la resolución de remisión, el procedimiento principal se refiere únicamente a regalos de fidelidad en forma de bienes.

21 Baxi subcontrató la gestión del programa de fidelización controvertido con @1 Ltd (en lo sucesivo, «@1»). Con arreglo a las condiciones generales de este programa, los clientes establecen una relación contractual con Baxi.

22 La gestión del programa de fidelización controvertido por parte de @1 incluye, entre otros aspectos, su comercialización entre los clientes mediante catálogos y a través de Internet, la tramitación de las solicitudes de inscripción, la gestión de las cuentas de los clientes, la selección, adquisición y entrega de los regalos de fidelidad y la atención telefónica a los clientes.

23 Una diferencia significativa entre este programa y el que es objeto del asunto C-53/09 reside en el hecho de que @1 elige y adquiere los regalos de fidelidad y los entrega a los clientes. Por consiguiente, dicha empresa actúa simultáneamente como gestor del programa de fidelización y como proveedor. Los regalos de fidelidad se entregan exclusivamente a cambio de puntos. No cabe la posibilidad de adquirir un regalo de fidelidad comprándolo a precio reducido. Baxi paga a @1 el precio de venta al público de los regalos de fidelidad más determinados gastos por servicios específicos.

24 Baxi solicitó la deducción del IVA correspondiente a los importes que había pagado a @1. Los Commissioners consideraron que el importe del precio de venta al público de los artículos pagados por Baxi a @1 constaba de dos partes. Una parte de dicho importe constituía la contraprestación de las prestaciones de servicios efectuadas por @1 a favor de Baxi, por las que ésta tenía derecho a deducción del IVA facturado por @1. La otra parte constituía la

contraprestación de las entregas de bienes efectuadas por @1 a los clientes, recibida de un tercero, por la que Baxi no podía deducir el impuesto.

25 Baxi interpuso un recurso contra esta resolución ante el VAT and Duties Tribunal. Dicho órgano jurisdiccional desestimó la demanda de Baxi declarando que @1 entregaba los regalos de fidelidad a Baxi, quien a su vez los entregaba a los clientes sin contraprestación. Por consiguiente, Baxi podía deducir el IVA soportado como consecuencia de esa primera entrega de bienes, pero estaba obligada a declarar el IVA repercutido por la transmisión posterior de los bienes a los clientes.

26 Baxi interpuso un recurso contra esta sentencia ante la High Court of Justice (England & Wales), que declaró que @1 había entregado los regalos de fidelidad a los clientes y no a Baxi, pero también había efectuado una prestación de servicios a favor de Baxi que incluía, entre otras cosas, la entrega de los bienes a los clientes. El precio pagado por Baxi constituía una contraprestación por la prestación de ese servicio y, por lo tanto, Baxi tenía derecho a tratar todo el IVA facturado por @1 como un impuesto soportado.

27 Los Commissioners interpusieron un recurso ante la Court of Appeal (England & Wales), que declaró que Baxi tenía derecho a recuperar el IVA correspondiente a la totalidad de lo pagado a @1. Según la Court of Appeal, debía considerarse que Baxi había efectuado la totalidad del pago a cambio del servicio que le prestaba @1, consistente, en parte, en entregar los artículos a los clientes, promocionando con ello a Baxi, fidelizando a sus clientes, y descargándola de sus obligaciones frente a los clientes en el marco del programa de fidelización.

28 La House of Lords, al conocer del recurso de casación interpuesto por los Commissioners, llegó a la conclusión de que la resolución del litigio que le había sido sometido requería que el Tribunal de Justicia se pronunciase sobre la interpretación de la Directiva 2006/112, anteriormente la Sexta Directiva.

29 En tales circunstancias, la House of Lords decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«En un supuesto en el que:

a) un sujeto pasivo aplique un programa de promoción comercial gestionado por una empresa de “marketing” y publicidad, en virtud del cual se otorguen “puntos” a los clientes del sujeto pasivo por la compra de productos de dicho sujeto pasivo;

b) los clientes canjeen los puntos obteniendo gratuitamente productos de regalo de la empresa de marketing y publicidad;

c) el sujeto pasivo haya acordado con esa otra empresa abonarle el precio de venta al público recomendado de los productos de regalo;

1) ¿cómo deben interpretarse los artículos 14, 24, 73 y 168 de la Directiva 2006/112 [...] [anteriormente, artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, [en su redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1,] de la Sexta Directiva] en lo concerniente a los pagos del sujeto pasivo a la otra empresa?

2) En particular, ¿deben interpretarse dichas disposiciones en el sentido de que los pagos del sujeto pasivo a la otra empresa han de ser calificados:

- a) únicamente como una contraprestación por la prestación de servicios por parte de la otra empresa al sujeto pasivo;
 - b) únicamente como una contraprestación de un tercero por la entrega de bienes por parte de la otra empresa a los clientes;
 - c) como una contraprestación debida, en parte, por la prestación de servicios por la otra empresa al sujeto pasivo y, en parte, por la entrega de bienes por la otra empresa a los clientes; o
 - d) como una contraprestación debida tanto por la prestación de servicios de “marketing” y publicidad como por la entrega de productos de regalo por la otra empresa al sujeto pasivo?
- 3) Si la respuesta a la segunda cuestión es que los pagos deben calificarse en parte como una contraprestación debida por la prestación de servicios por la otra empresa al sujeto pasivo y en parte como una contraprestación de un tercero, el sujeto pasivo, a la otra empresa por razón de la entrega de bienes por parte de esa otra empresa a los clientes, ¿cuáles son los criterios establecidos por el Derecho comunitario para determinar la forma en que el pago ha de ser repartido entre esas dos prestaciones?»

30 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 11 de marzo de 2009, se acumularon los asuntos C-53/09 y C-55/09 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

Observaciones preliminares

31 El órgano jurisdiccional nacional se refiere en sus resoluciones de remisión tanto a la Sexta Directiva como a la Directiva 2006/112; debe señalarse que esta última se adoptó el 28 de noviembre de 2006 y que su entrada en vigor, el 1 de enero de 2007, es posterior a los hechos que son objeto de los procedimientos principales. Por lo tanto, procede responder a las cuestiones planteadas basándose únicamente en la Sexta Directiva.

32 Procede asimismo observar, en relación con el asunto C-53/09, que ni las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente ni el debate ante el Tribunal de Justicia tuvieron por objeto las relaciones entre los patrocinadores y el gestor del programa de fidelidad, LMUK. Por consiguiente, la apreciación del Tribunal de Justicia se limita a las cuestiones tal como han sido formuladas por el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre las cuestiones prejudiciales

33 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si en el marco de un programa de fidelización de los clientes como el que es objeto de los procedimientos principales:

- Los pagos efectuados por el gestor del programa a los proveedores que entregan regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse, en el asunto C-53/09, la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes a esos clientes, y/o, en su caso, de una prestación de servicios efectuada por los proveedores a favor de dichos clientes, y/o como la contraprestación de una prestación de servicios efectuada por los referidos proveedores a favor del gestor del programa.
- Los pagos efectuados por el patrocinador al gestor del programa que entrega los regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse, en el asunto C-55/09, la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes efectuada por el gestor del programa a esos clientes y/o

como la contraprestación de una prestación de servicios efectuada por el gestor a favor del patrocinador.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

34 En el marco del asunto C-53/09, LMUK alega que los pagos que efectuó a los proveedores constituyen la contraprestación de los servicios que los proveedores le prestaron. Tales servicios consisten, según ella, en diversas obligaciones contractuales, que incluyen la aceptación por parte de los proveedores de entregar bienes o prestar servicios a los clientes gratuitamente o a precio reducido.

35 En el marco del asunto C-55/09, Baxi sostiene que los pagos que efectuó a @1 son la contraprestación de los servicios que ésta le prestó. Se trata, según ella, de diversos servicios de publicidad, entre ellos, la entrega de regalos de fidelidad a los clientes y el suministro de información relativa a la clientela de Baxi.

36 Según los Gobiernos del Reino Unido y helénico y la Comisión Europea, los pagos efectuados en el asunto C-53/09 por LMUK a los proveedores deben considerarse la contraprestación, pagada por un tercero, a saber, LMUK, de una entrega de bienes efectuada por los proveedores a los clientes y/o, en función de la naturaleza del regalo de fidelidad, de una prestación de servicios efectuada por tales proveedores a favor de los clientes.

37 En el asunto C-55/09, los citados Gobiernos y la Comisión consideran que los pagos efectuados por Baxi a @1 deben considerarse la contraprestación, pagada por un tercero, a saber, Baxi, de una entrega de bienes efectuada por @1 a los clientes. No obstante, el Reino Unido y la Comisión coinciden en reconocer que una parte de los pagos que Baxi efectuó a @1, concretamente, la diferencia entre el precio de venta al público de los regalos de fidelidad, pagado por Baxi a @1, y el precio al que @1 adquiere esos regalos, constituye la contraprestación de los servicios que dicha empresa presta a Baxi.

Respuesta del Tribunal de Justicia

38 Hay que recordar que el principio del sistema común del IVA consiste en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición (véase, en particular, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartado 21).

39 Es preciso recordar asimismo que la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véanse, por una parte, en lo que respecta al concepto de sede de la actividad económica en materia de IVA, las sentencias de 20 de febrero de 1997, DFDS, C-260/95, Rec. p. I-1005, apartado 23, y de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Rec. p. I-5655, apartado 43; y, por otra parte, en lo que respecta a la determinación del destinatario de una entrega de bienes, por analogía, la sentencia de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec. p. I-1317, apartados 35 y 36).

40 A la luz de estas consideraciones, para responder a las cuestiones planteadas, procede determinar en primer lugar la naturaleza de las transacciones efectuadas en el marco de los programas de fidelización que son objeto de los procedimientos principales.

41 Se desprende de las resoluciones de remisión que los programas de fidelización

controvertidos fueron concebidos como un incentivo para que los clientes efectuasen sus compras en determinados establecimientos. A tal efecto, LMUK, en el asunto C-53/09, y @1, en el asunto C-55/09, prestan una serie de servicios relativos a la gestión de dichos programas.

42 La realidad económica consiste, no obstante, en que, en el marco de tales programas, los proveedores entregan a los clientes regalos de fidelidad, que pueden consistir tanto en bienes como –en el asunto C-53/09– en servicios.

43 Para determinar si esa transacción, consistente en la entrega de regalos de fidelidad, está sujeta al IVA, hay que verificar si, con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios realizada a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

44 El artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que se entenderá por entrega de un bien la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

45 Del tenor literal de esta disposición resulta que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, 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 (véanse las sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y *Auto Lease Holland*, antes citada, apartado 32).

46 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva define el concepto de prestaciones de servicios como todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes.

47 Se desprende de la resolución de remisión en el asunto C-53/09 que LMUK celebra contratos con los proveedores en virtud de los cuales cuando éstos entregan regalos de fidelidad a los clientes a cambio de puntos, LMUK les paga un valor convenido por dichos puntos. Así pues, en virtud del contrato celebrado entre LMUK y cada proveedor, la condición misma para que los proveedores reciban el pago de LMUK es que entreguen los regalos de fidelidad a los clientes, regalos que pueden adoptar la forma no sólo de bienes corporales, sino también de servicios. En efecto, únicamente de esta manera pueden recibir puntos que posteriormente puedan dar lugar al pago por parte de LMUK.

48 Asimismo, resulta de la resolución de remisión en el asunto C-55/09 que @1 se abastece de regalos de fidelidad y que las existencias de esos regalos son de su propiedad. Por consiguiente, @1 no sólo tiene derecho a transmitir los regalos de fidelidad como si fuese su propietaria, sino que realmente es su propietaria. Se deduce igualmente de la resolución de remisión que @1 distribuye los regalos de fidelidad a los clientes.

49 Por lo tanto, procede declarar que, en los procedimientos principales, los proveedores entregaron bienes a los clientes, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva; y, en el asunto C-53/09, también les prestaron servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de dicha Directiva.

50 En segundo lugar, procede verificar si tales operaciones se realizaron a título oneroso.

51 A este respecto, se desprende de la jurisprudencia que una entrega de bienes o una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el bien entregado o el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en particular, en materia de prestaciones de

servicios, la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12).

52 A efectos de averiguar si hay una contraprestación, y, en tal caso, si existe una relación entre dicha contraprestación y el bien entregado o el servicio prestado, procede señalar que el precio que los clientes pagan a los patrocinadores a cambio de bienes o servicios en el asunto C?53/09 y a Baxi a cambio de bienes en el asunto C?55/09 es el mismo, tanto si esos clientes participan en los programas de fidelización como si no lo hacen.

53 En este contexto, procede recordar que, en el marco de un programa de fidelización en virtud del cual una empresa petrolera transmitía bienes a los compradores de gasolina a cambio de puntos que éstos habían obtenido, en función de la cantidad comprada, al pagar el precio al por menor marcado por el surtidor, el Tribunal de Justicia consideró que la empresa petrolera no podía válidamente afirmar que el precio pagado por los compradores de gasolina contenía en realidad una parte que representaba el valor de los puntos o de los bienes canjeados por dichos puntos, puesto que el comprador de gasolina, aceptara o no los puntos, debía pagar el mismo precio al por menor (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum C?48/97, Rec. p. I?2323, apartado 31).

54 El Tribunal de Justicia declaró, en efecto, que la venta de la gasolina que daba lugar a la adjudicación de puntos a los clientes, por una parte, y la transmisión de bienes a cambio de dichos puntos, por otra parte, constituían dos transacciones distintas (véase, en este sentido, la sentencia Kuwait Petroleum, antes citada, apartado 28).

55 De ello se desprende, por lo tanto, que en los procedimientos principales, la venta de bienes y las prestaciones de servicios que dan lugar a la adjudicación de puntos a los clientes, por una parte, y la transmisión de los regalos de fidelidad a cambio de esos puntos, por otra parte, constituyen dos transacciones distintas.

56 Sin embargo, como pone de manifiesto el Gobierno del Reino Unido, la Sexta Directiva no exige, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva, que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta. En efecto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva contempla la posibilidad de que la contraprestación sea obtenida de un tercero.

57 A este respecto, se desprende de la resolución de remisión en el asunto C?53/09 que el canje de puntos entre clientes y proveedores da lugar a un pago por parte de LMUK a estos últimos. Dicho pago se calcula sumando los importes correspondientes al precio fijo establecido por cada punto canjeado a cambio de una parte, o la totalidad, del precio del regalo de fidelidad. En este contexto, procede observar que, como afirma el Gobierno del Reino Unido, ese pago constituye la contraprestación de la entrega de los regalos de fidelidad.

58 En el asunto C?55/09, se desprende asimismo de la resolución de remisión que los regalos de fidelidad son facturados por @1 a Baxi al precio de venta al público más los gastos de envío al lugar del pedido, donde se transmite la propiedad y se efectúa el canje de los puntos. Por lo tanto, deduciendo el margen de @1, que equivale a la diferencia entre el precio de venta al público de los regalos de fidelidad y el precio de adquisición al que @1 obtiene esos regalos, el pago hecho por Baxi a @1 constituye la contraprestación de la entrega de dichos regalos.

59 En el asunto C-55/09, Baxi alega sin embargo que la contraprestación del pago no es una entrega de bienes, sino un servicio publicitario complejo que incluye, entre otros servicios, la entrega de los regalos de fidelidad a los clientes.

60 A este respecto, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 21 y la jurisprudencia citada).

61 Se desprende de la resolución de remisión en el asunto C-55/09 que los pagos efectuados por Baxi a @1 corresponden al precio de venta al público de los regalos de fidelidad más los gastos de empaquetado y envío y que, de esta forma, @1 obtiene un margen equivalente a la diferencia entre el precio de venta al público de los regalos de fidelidad y el precio al que ella adquiere esos regalos.

62 Así pues, como admiten, además, tanto el Gobierno del Reino Unido como la Comisión, un pago como el que es objeto del procedimiento principal en el asunto C-55/09 puede desglosarse en dos partes que corresponden cada una a una prestación distinta.

63 Por consiguiente, el importe del precio de adquisición constituye la contraprestación de la entrega de regalos de fidelidad a los clientes, mientras que la diferencia entre el importe del precio de venta al público, pagado por Baxi, y el del precio de adquisición pagado por @1 para obtener regalos de fidelidad, es decir el margen, constituye la contraprestación de los servicios que @1 presta a Baxi.

64 En cambio, en el marco del asunto C-53/09, LMUK afirmó en sus observaciones escritas y orales que los pagos que realiza a los proveedores no son la contraprestación de dos o más prestaciones distintas. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar esta afirmación.

65 A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que, en el marco de un programa de fidelización de clientes como el que es objeto de los procedimientos principales, los artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que:

– En el asunto C-53/09, los pagos efectuados por el gestor del programa a los proveedores que entregan regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes a esos clientes o, en su caso, de una prestación de servicios a éstos. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si dichos pagos incluyen también la contraprestación de una prestación de servicios consistente en una obligación distinta.

– En el asunto C-55/09, los pagos efectuados por el patrocinador al gestor del programa que entrega los regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse, en parte, la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes efectuada por el gestor del programa a esos clientes y, en parte, la contraprestación de una prestación de servicios efectuada por el gestor a favor del patrocinador.

Costas

66 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 Segunda) declara:

En el marco de un programa de fidelización de clientes como el que es objeto de los procedimientos principales, los artículos 5, 6, 11, parte A, apartado 1, letra a), y 17, apartado 2, en la redacción resultante del artículo 28 séptimo, punto 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse en el sentido de que:

- **En el asunto C-53/09, los pagos efectuados por el gestor del programa a los proveedores que entregan regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes a esos clientes o, en su caso, de una prestación de servicios a éstos. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si dichos pagos incluyen también la contraprestación de una prestación de servicios consistente en una obligación distinta.**
- **En el asunto C-55/09, los pagos efectuados por el patrocinador al gestor del programa que entrega los regalos de fidelidad a los clientes deben considerarse, en parte, la contraprestación, pagada por un tercero, de una entrega de bienes efectuada por el gestor del programa a esos clientes y, en parte, la contraprestación de una prestación de servicios efectuada por el gestor a favor del patrocinador.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.