

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ064433

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de octubre de 2016

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 5000/2015 y 5030/2015 (acumulados)

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Importe total de la contraprestación.** *Venta de «bolígrafos solidarios».* En el asunto que se analiza, una fundación se dedica a la venta de «bolígrafos solidarios», destinando parte del importe percibido por su venta a donación, por lo que entiende que para calcular la base imponible del IVA, es necesario distinguir en el importe total recibido entre el precio del bolígrafo y la parte correspondiente a dicha donación, es decir, plantea ante la Administración tributaria que se trata de un negocio mixto. No así la Administración, que considera que la base imponible debe comprender el importe total percibido de quien lo adquiere, sin distinción a la naturaleza de las cantidades abonadas. La propia normativa reguladora del IVA reconoce la posibilidad del negocio mixto cuando exige precisaren el documento justificativo que acredita la repercusión, tanto la descripción de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, como todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible de cada una de ellas, haciendo constar de forma separada la parte de la base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura, así como la mención de estar exentas del Impuesto en su caso. Por otra parte, al margen de la promoción efectuada a través de los medios de comunicación y de la página web, no cabe duda de que en todas las campañas, el bolígrafo iba acompañado de una información clara y precisa sobre la intención del proveedor del bien y, por tanto, también de aquella con la que el adquirente del mismo realizaba la operación o contrato, especificándose además el PVP (IVA incluido) fijando el coste unitario del bolígrafo y concretándose que el resto del importe hasta el total abonado era «donativo para la compra de juguetes», dando con ello cumplimiento a la normativa reguladora sobre publicidad, y fijándose en las facturas expedidas los elementos obligatorios que deben reflejarse en las mismas. En definitiva, ambas partes conocían previamente los negocios jurídicos que celebraban de forma clara y precisa. Por último señalar, que el importe de la base imponible es el fijado por las partes como contraprestación o precio, y el hecho de que pueda ser inferior al coste de adquisición por el proveedor del bien, no modifica en principio esta consideración. En suma, de la naturaleza de los contratos celebrados y de las circunstancias que los rodearon, considerados conjuntamente, puede valorarse que nos encontramos ante dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto, la compra de un bolígrafo, operación sujeta y no exenta del IVA, y una donación, operación no sujeta al impuesto, por la que no debe repercutirse el mismo. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9 y 78.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 6.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 136.

Código Civil, arts. 7 y 1.288.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistas las reclamaciones económico administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuestas en virtud del artículo 229.1, letra b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por D. ..., en nombre y representación de la FUNDACIÓN ..., con CIF: ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra:

1) Acuerdo de liquidación provisional de fecha 9 de abril de 2015, referencia ..., dictado por la Oficina de Gestión Tributaria, de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Alicante, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2013, períodos 1T, 2T, 3T y 4T, por importe de 319.094,11 euros (RG 5030/2015).

2) Acuerdos de liquidación provisional de fecha 22 de abril de 2015, referencias ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... y ..., dictados por la Oficina de Gestión Tributaria, de la Delegación de la AEAT de Alicante, por el concepto IVA, ejercicio 2014, períodos 01M, 02M, 03M, 04M, 05M, 06M, 07M Y 09M, por importes respectivamente de 135.126,13 euros a ingresar, 78.083,43 euros a ingresar, 197.590,28 euros a ingresar, 11.983,58 euros a ingresar, 2.747,33 euros a compensar, 5.695,19 euros a devolver, 60.898,55 euros a devolver y 1.781,46 euros a devolver (RG 5000/2015).

3) Acuerdo de "resolución expresa del procedimiento" de fecha 23 de abril de 2015, referencia ..., dictado por la Oficina de Gestión Tributaria, de la Delegación de la AEAT de Alicante, por el concepto IVA, ejercicio 2013, período 08M, por el que se comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria (RG 5000/2015).

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero:

Con la excepción del período 08M/2014, la oficina gestora dictó acuerdos de liquidación provisional en las fechas indicadas en el encabezamiento de esta resolución, por el concepto IVA, ejercicios 2013 (períodos 1T/2T/3T/4T) y 2014 (períodos 01M a 07M y 09M).

En ellas, de manera uniforme, se regulariza por la oficina gestora la base imponible sujeta y no exenta a IVA que se debe consignar por las ventas del "Bolígrafo Solidario".

Indica la Administración tributaria que no cabe duda que la venta de bolígrafos es mercantil y que la propia Fundación la ha considerado siempre como tal, regulándose la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios en los artículos 78 a 81 de la Ley 37/1992. De acuerdo con las reglas establecidas en estos preceptos la base imponible es coincidente con el precio o contraprestación de la operación y, al contrario de lo señalado por la Fundación que distingue en el importe recibido una parte correspondiente al precio del bolígrafo sobre la que repercute IVA y otra parte que considera donativo y sobre la que no repercute, la oficina gestora entiende que todo el importe se incluye en la base imponible del impuesto, al estimar que a efectos del IVA pueden ser calificados como donativos las cantidades percibidas cuando sean entregados de forma voluntaria, no siendo los importes ni fijos ni previamente determinados. "Sin embargo, en el presente caso lo que se denomina donativo es en realidad una cantidad fija y obligatoria que debe pagar todo aquel que quiera hacerse con el producto, por lo que dicha cantidad forma parte del importe total de la contraprestación que, según el artículo 78.Uno de la Ley del IVA integra la base imponible de la operación sujeta". De esta forma, la oficina gestora regulariza la situación de la entidad comprobada incrementando las bases imponibles de los períodos comprendidos en el alcance del procedimiento, haciendo coincidir la base imponible por la venta de los bolígrafos con el importe total recibido de los destinatarios, sin distinción entre precio del bolígrafo y donativo.

#### Segundo:

Interpuestas reclamaciones económico-administrativas ante este TEAC, se presentan alegaciones por la entidad interesada que, en síntesis, son las siguientes:

\* Limita el objeto de controversia en el procedimiento a una cuestión jurídica, en concreto, a un problema de interpretación y calificación de la naturaleza jurídica de las operaciones realizadas por la Fundación, tratándose de un negocio jurídico de carácter mixto que está reconocido y permitido en el ámbito del Derecho, identificándose ante los destinatarios qué parte es precio y qué parte es donación. Sólo la parte del dinero recibido que se corresponde con el precio por la venta del bolígrafo es una operación sujeta al IVA, siendo la base imponible de dicha operación el precio identificado de forma expresa ante el destinatario; todo ello con apoyo en la normativa y jurisprudencia que expone.

\* Si bien los bolígrafos que se ponen en el mercado no son exclusivos para las campañas realizadas por la Fundación, siendo comercializados por una entidad empresarial, la razón de la diferencia del precio de venta por la Fundación frente a lo que el bien vale en el mercado (superior al que se fija por la empresa en la comercialización normal del bolígrafo) se debe a que el objeto de las campañas realizadas por la Fundación no es la venta de un bolígrafo para obtener el margen comercial propio de las entidades que lo comercializan a los consumidores últimos,

sino que la finalidad de las campañas es que el adquirente final satisfaga el precio de coste o aproximado del bolígrafo y el resto se enmarca como "solidaridad", lo que hay que relacionarlo con los fines propios de la Fundación. Este dato es fundamental para verificar la naturaleza dual del negocio. Un consumidor medio va a pagar más del doble por tener un bolígrafo que en el mercado cuesta la mitad, y lo hace en el marco de una campaña de solidaridad donde expresamente consta en la publicidad, página web y el soporte material del bolígrafo, debiendo tenerse en cuenta la normativa sobre publicidad aplicable.

\* Excesos en las facultades de los órganos de gestión que debe dar a la nulidad del acto de liquidación, al no tener competencia a los efectos de dictar los actos de liquidación impugnados, en tanto se han efectuado comprobaciones totales o generales del IVA del sujeto pasivo.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de la presente reclamación, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en el Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

Teniendo en cuenta lo expuesto en los antecedentes de hecho y que respecto del procedimiento abierto por la Administración tributaria referido al período 0M de 2014 concluyó con una resolución expresa en la que se comunicaba a la entidad interesada que no procedía regularizar la situación tributaria, hemos de entender que las reclamaciones interpuestas o las pretensiones de la entidad reclamante se refieren a las liquidaciones impugnadas relativas a los ejercicios 2013 (períodos 1T, 2T, 3T Y 4T) Y 2014 (períodos 01M a 07M y 09M).

### Segundo:

Alega la entidad reclamante el exceso en el ejercicio de las competencias ejercidas por el órgano gestor.

A la vista de lo dispuesto en el artículo 136 de la LGT, en la redacción vigente aplicable al procedimiento de comprobación, hemos de concluir en que la Administración ha actuado dentro del margen de competencias que le facultaba la norma.

De los requerimientos iniciales o los efectuados en el desarrollo de los procedimientos no puede inferirse la extralimitación alegada. Se requirió por el órgano gestor la documentación a la que estaba facultado de acuerdo con el artículo 136 de la LGT (libros registros, soportes materiales, etc), sin que en ningún momento se requiriera la contabilidad. Tampoco se analizó la total actividad de la empresa, pues se concretó la actuación del órgano gestor a fijar la base imponible de las operaciones a partir de los datos que figuraban en los libros y documentos que daban soporte a los mismos o de los datos requeridos. Este examen, en cuanto concreta la base imponible de las operaciones, a partir de los datos que figuran en los documentos de llevanza obligatorios y a los que tiene acceso el órgano gestor, no implica el examen total de la actividad del sujeto pasivo.

### Tercero:

La Administración tributaria ha regularizado la situación de la entidad interesada considerando que en la venta del «bolígrafo solidario» la base imponible debe comprender el importe total percibido de quien lo adquiere, sin distinción a la naturaleza de las cantidades abonadas por éste; mientras que la entidad interesada funda sus pretensiones en la necesidad de distinguir en el importe total recibido el precio del bolígrafo y la parte correspondiente a donación.

Este TEAC no pone en duda que, de acuerdo con las reglas establecidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), siguiendo los dictados recogidos en la Directiva 2006/112/CE, reguladora de este impuesto en el marco comunitario, la regla general de determinación de la base imponible (artículo 78.Uno) parte de considerar que ésta se conforma por el importe total de la contraprestación de la operación sujeta al impuesto procedente de destinatario o de terceras personas, al que deben adicionarse o sustraerse las partidas concretas que se recogen en los apartados segundo y tercero, respectivamente, del artículo 78 de la IVA.

Teniendo en cuenta la fundamentación dada por la Administración en sus acuerdos, puede considerarse en primer lugar que integra el total importe recibido de los destinatarios en la base imponible al estimar que "cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma" (artículo 78.Dos.1º) debe integrarse en la base imponible.

Debe concluirse, no obstante, que dado el concepto de accesoriedad que tanto la IVA (si bien se realiza a efectos del autoconsumo en el artículo 9.1), como la jurisprudencia del TJUE (entre otras, sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y O.V. Bank; de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, Horizon College; de 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, RLRE Tellmer Property), como el Tribunal Supremo y la doctrina de este TEAC (entre otras, resoluciones del TEAC de 22 de mayo de 2014, RG 5489/2011, y de 17 de junio de 2014, RG 6371/2014), el importe adicional percibido de los destinatarios sobre aquel que la Fundación fija como precio del bolígrafo no puede considerarse que tenga el carácter de accesorio respecto de la operación de entrega del bien; pues una operación debe ser considerada accesorio de otra principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal del proveedor del bien o del prestador del servicio. Dicho concepto de accesoriedad implica que la entrega o el servicio que deba ser calificado como tal necesariamente ha de tener una relación directa con la entrega o prestación principal, toda vez que no es más que un "medio" para disfrutar en mejores condiciones de la operación principal, pudiendo llegar a plantearse si no es más que una parte sustancial de la citada operación; exigiendo por ello que no exista independencia entre lo accesorio y lo principal. Si bien nos encontramos ante una cuestión de hecho que depende en cada caso de las circunstancias objetivas que concurren en la operación (contenido real, importancia, función de cada entrega de bienes o de cada prestación servicios, coste de cada una, u otras circunstancias significativas), ese conjunto de entregas o de prestaciones de servicios deben considerarse como una única operación, pues el carácter accesorio de una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un empresario o profesional para un determinado destinatario, se delimita respecto de otra entrega de bienes o prestación de servicios con carácter principal efectuada por dicho empresario o profesional para el mismo destinatario

#### Cuarto:

Siendo la base imponible la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, no cabe duda que con carácter previo a la concreción de la misma, debe precisarse cual es el hecho imponible sujeto al impuesto, dado que sólo de concurrir su existencia o delimitando previamente el hecho imponible, pasaremos a fijar la base imponible del mismo.

Por ello, la cuestión litigiosa trascendente que se plantea en la reclamación que ahora se examina es precisamente esta, pues sólo en función de concretar el ámbito objetivo de la operación sujeta al impuesto, podremos determinar la base imponible.

Estamos por tanto, ante un problema de calificación jurídica y, tal como expone el legislador en el artículo 13 de la LGT, las obligaciones tributarias deben exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Como ha señalado el Tribunal Supremo (sentencia de 25 de junio de 2008, recurso 235/2004) la calificación de los contratos ha de fundarse en el contenido obligacional convenido; esto es (sentencias de 9 de octubre de 2008, recurso 7979/2004, y de 3 de junio de 2010, recurso 9013/2004) la verdadera intención de las partes es determinante de la correcta calificación de un contrato; o lo que es lo mismo, «la correcta calificación de un contrato ha de hacerse, no en razón del resultado que, por unas u otras circunstancias, haya llegado a producirse, sino en función del verdadero fin jurídico (actual o potencial) que los contratantes pretendían alcanzar con el mismo o, lo que es igual, la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo». Verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» (TS sentencia de 21 de octubre de 2010, recurso 7310/2005). En definitiva, como señala el alto órgano jurisdiccional, la calificación consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias; en otras palabras, consiste en fijar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma (TS sentencia de 13 de enero de 2011, recurso 1451/2006).



Este «principio de calificación» impone que el aplicador de la ley haya de calificar en toda ocasión el acto o negocio, «de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, atendiendo a su contenido y a sus prestaciones y efectos jurídicos, sin tener que atenerse a la forma o denominación dadas por las partes, con el fin de comprobar si se ha dado realmente la operación contemplada por la norma tributaria» (TS sentencia de 3 de junio de 2010, recurso 9013/2004).

Ha señalado este TEAC en anteriores ocasiones que el principio de calificación es una facultad que la Ley atribuye a la Administración (le permite a efectos tributarios determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado) y que no es invocable por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos (no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigida por el obligado y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios). A ello conduce el principio de buena fe e interdicción del abuso del derecho (art. 7 del Código Civil), que impide que la libertad de la que se dispone para configurar los contratos celebrados y las cláusulas en ellos incluidas sea usada, en perjuicio de terceros, mediante denominaciones falsas, oscuras o equivocadas (art. 1288 del Código Civil) (resoluciones de 25 de junio de 2009, rG 3123/2008; y de 1 de noviembre de 2011, RG 1567/2010).

En el caso que examinamos, como posteriormente se indicará, en ningún momento la entidad interesada pretender cambiar la calificación o naturaleza de las operaciones realizadas, pues en todo momento ha defendido ante la Administración una única tesis, sustentada en los hechos coetáneos a la realización del hecho imponible. Frente a ello, la oficina gestora centra la regularización en la concreción de la base imponible, lo que es tanto como rechazar las tesis sustentadas por la entidad interesada, y aun cuando sea de manera tácita reconoce la Administración la existencia de un único negocio, esto es califica las operaciones realizadas por la entidad.

#### Quinto:

Como se ha indicado, desde el primer momento la entidad interesada planteó ante la Administración tributaria que nos encontrábamos ante un negocio mixto.

No extraña a nuestro ordenamiento jurídico y por ende, al Derecho Tributario, la existencia de varios negocios jurídicos en unidad de acto. Por concretar ello al IVA, tributo que recae sobre cada operación de entrega de bienes o de prestaciones de servicios que realice el sujeto pasivo, la propia normativa reguladora del mismo reconoce esta posibilidad cuando exige precisar en el documento justificativo que acredita la repercusión, tanto la descripción de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, como todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible de cada una de ellas, haciendo constar de forma separada la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura, así como la mención de estar exentas del impuesto en su caso (artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre). Aun cuando por las operaciones no sujetas no se precisa extender factura alguna en relación con este impuesto, dada la ausencia de hecho imponible, no cabe duda que, en el caso de percibir una cantidad por una operación sujeta y otra no sujeta, en la factura que se extienda deberá fijarse la base imponible de la primera, sin perjuicio de efectuar las precisiones necesarias para que quede expresa de manera clara y precisa, haciendo referencia, por ello, a cuanto se percibe no sujeto al impuesto. De forma similar, en la normativa reguladora sobre publicidad (Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias) se establece también, de manera similar, la obligatoriedad de antes que de que el consumidor y usuario quede vinculado por un contrato u oferta correspondiente, debe conocer las condiciones jurídicas y económicas del mismo, fijando el precio total, incluidos todos los impuestos.

En definitiva, teniendo en cuenta las precisiones que se han efectuado, debe analizarse si nos encontramos ante una única operación o no, para lo que, como señala la jurisprudencia del TS deberemos considerar los distintos hechos coetáneos o posteriores a la celebración del contrato.

Las consideraciones hasta aquí realizadas nos llevan a examinar al caso concreto la naturaleza o calificación de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, siempre teniendo en cuenta que la apreciación de las distintas circunstancias a considerar deben referirse precisamente al supuesto que analizamos, sin hacer extensión a otras operaciones, dado que para ello deben analizarse las precisas circunstancias concurrentes.

Al margen de la promoción efectuada a través de los medios de comunicación y de la página web de una entidad pública que promocionaba expresamente las campañas, o de otras páginas web, no cabe duda que en todas

las campañas, el bolígrafo iba acompañado de una información clara y precisa sobre la intención del proveedor del bien y, por tanto, también, de aquella con la que el adquirente del mismo realizaba la operación o contrato. Esto es, quien adquiría el bien conocía que abonaba una cantidad superior a la que por el mismo producto podía abonar en un comercio habitual y tenía la facultad, no mermada por engaño u ocultación del vendedor, de acudir a un comercio habitual o a la Fundación para adquirirlos, sabiendo de antemano que ésta destinaba buena parte del importe recibido a la campaña solidaria. De esta manera quien adquiría el bolígrafo conocía e identificaba plenamente al proveedor y sobre todo la campaña solidaria bajo la cual comercializaba el producto; campaña solidaria que no ofrecía duda alguna sobre el destino de los fondos recabados, especificando de esta forma tanto la denominación de la campaña, como la página web donde el comprador del bien podía encontrar la información necesaria para conocer el destino del importe que abonaba. Pero además se especificaba el PVP (IVA incluido) fijando el coste unitario del bolígrafo y se concretaba que el resto del importe hasta el total abonado era "donativo para la compra de juguetes", dando cumplimiento con ello a la normativa reguladora sobre publicidad, y fijándose en las facturas expedidas los elementos obligatorios que den reflejarse en las mismas.

En definitiva, ambas partes (esencialmente la proveedora, respecto de la que la Administración tributaria no ha calificado su actuación como anómala, no considerándola como un negocio simulado o fraude) conocían previamente los negocios jurídicos que celebraban de forma clara y precisa, esto es, sin lugar a equívocos. Y si bien existe una cantidad como donativo concretada en la publicidad del producto que es igual en todos los casos (por tanto fijada de antemano), ello no elimina la voluntariedad como nota esencial de las donaciones ni puede indicarse que sea obligatorio el pago de la misma, dado que el principio de libertad de pactos entre las partes debe llevar a concretar esta voluntariedad en relación con las circunstancias concurrentes. En el caso que analizamos, no debe concretarse exclusivamente en el importe dado como donativo, sino que, dada la extensión de la venta del bolígrafo y número de operaciones realizadas, la publicidad de la campaña solidaria, el ámbito geográfico al que está destinado, la operatoria amplia y el enorme esfuerzo de gestión que se exigiría por parte de la Fundación para canalizar la solidaridad de las personas en las campañas que realiza, la intencionalidad de que participe masiva dada la difusión que las campañas tienen en los medios de comunicación y la posibilidad de que participe el mayor número de personas, etc; debe referirse esencialmente al acto mismo por el que los destinatarios acuden o adquieren el producto con el ánimo o la intención no de adquirir el producto (para lo que podrían acudir, como se ha expuesto anteriormente, a cualquier comercio habitual para adquirirlo por un importe más ventajoso que el aquel que ahora dan a la Fundación) sino de colaborar de manera voluntaria en una campaña solidaria que promociona y lleva a cabo la Fundación, dando una donación al margen del precio del bolígrafo y conociendo, como se ha expuesto, la base imponible sobre la que se repercute el IVA. Estos destinatarios entregan una cantidad monetaria que, si bien es igual en todas las ocasiones lo es, entre otras y además de las razones expuestas, en función de motivaciones subjetivas en las que intervienen consideraciones al margen de la oportunidad o no de adquirir el bien o producto. No estamos tampoco ante un recargo en el precio del bien, sino ante, como se acaba de indicar, una aportación realizada por los adquirentes de los bienes en razón a motivaciones extra comerciales; ni tampoco puede señalarse que estemos ante un vínculo necesario entre la entrega del bien y el importe total del dinero entregado pues, como se ha indicado, quien adquiere el producto lo hace sabiendo de antemano de manera clara y precisa el destino de los fondos que entrega. Hay pues un donativo además de la entrega del precio de un bolígrafo que, teniendo en cuenta estas circunstancias, es voluntario.

Tampoco estamos ante otras situaciones, analizadas por la doctrina de la DGT (así en consulta V1670/2011, de 29 de junio) en las que un empresario destina parte del precio recibido por la venta de bienes o las prestaciones de servicio, objeto habitual de su comercio, a un fin no lucrativo, como puede ser una ONG que el cliente escoja. En estos casos es sobre el precio del bien recibido por el empresario o profesional sobre el que éste realiza una aportación a un fin no lucrativo, pero lo hace dentro de su política comercial. Mientras que en el supuesto que analizamos en esta reclamación, de antemano la Fundación ha fijado el precio del bolígrafo, se ha concretado el donativo, etc, y el marco en el que se efectúa el comercio de los bolígrafos es precisamente el de obtención del donativo para destinarlo a los fines propios de la Fundación, a diferencia del anterior.

No obstante, la DGT ha reconocido la posibilidad de considerar operaciones no sujetas aquellas en las que la naturaleza de lo percibido por quien efectúa la entrega de bienes es la de donación (consulta V1321/2009 de 4 de junio), y aun cuando alude a que los donativos no son fijos y no están establecidos previamente, si considera como nota esencial la voluntariedad en la entrega de las cantidades, a lo que debe añadirse que las distintas circunstancias concurrentes en cada caso deben hacer que se analice este elemento de voluntariedad teniéndolas en cuenta.

Debe señalarse también que el importe de la base imponible es el fijado por las partes como contraprestación o precio y el hecho de que pueda ser inferior al coste de adquisición por el proveedor del bien no modifica en principio esta consideración, al margen de supuestos en que el precio del bien sea meramente simbólico o de que nos encontremos ante situaciones de abuso o fraude, que en el caso que examinamos no ha sido puesto de manifiesto por la Administración tributaria. El principio según el cual la base imponible se identifica con el precio o contraprestación fijado por las partes es constante en la jurisprudencia del TJUE. Incluso este órgano jurisdiccional se ha pronunciado en el sentido de cuando un sujeto pasivo entrega un bien por un precio que no cubre todos los costes, el resultado de la operación económica carece de pertinencia para el derecho a la deducción, siempre que la propia actividad esté sujeta al IVA. Si el precio de entrega es inferior al precio de coste, la deducción no puede limitarse en proporción a la diferencia entre estos dos precios, ni siquiera cuando el precio de entrega es considerablemente inferior al precio de coste, a no ser que sea meramente simbólico (sentencias de 21 de septiembre de 1988, asunto C-50/87, Comisión/Francia; de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck; de 9 de junio de 2011, asunto C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio; y de 22 de junio de 2016, asunto C-267/15, Gemeente Woerden).

Entendemos por ello que lo expuesto no contradice a lo señalado por la jurisprudencia del TJUE (así en sentencia de 4 de junio de 2009, asunto C16/93, Tolsma) en tanto en cuanto las circunstancias concurrentes en uno y otro caso varían, aun cuando para alcanzar la conclusión a la que llegamos adoptamos los principios inherentes al sistema común del IVA que son expresados por ese órgano jurisdiccional en la sentencia citada, tanto por lo que se refiere al ámbito de aplicación del impuesto como a la necesaria relación jurídica que debe existir entre quien efectúa la operación y su destinatario en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la operación constituye el contravalor efectivo de la operación realizada por el empresario o profesional; y asimismo a la voluntariedad en la entrega de los donativos.

En suma, de la naturaleza de los contratos celebrados y de las circunstancias que los rodearon, considerados conjuntamente, puede valorarse que nos encontramos ante dos negocios jurídicos celebrados en unidad de acto, la compra de un bolígrafo, operación sujeta y no exenta del IVA, y una donación, operación no sujeta al impuesto, por la que no debe repercutirse el impuesto.

Por lo expuesto;

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa,

#### **ACUERDA:**

**estimarla** anulando las liquidaciones impugnadas relativas a los ejercicios 2013 (períodos 1T, 2T, 3T Y 4T) y 2014 (períodos 01M a 07M y 09M).