

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054535

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de mayo de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 5489/2011

SUMARIO:

IVA. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir. Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. No son deducibles las cuotas soportadas por operaciones destinadas a ser objeto de entregas gratuitas a asalariados, o a terceras personas, con la excepción de que nos encontremos ante la entrega de objetos o muestras publicitarias de las previstas en el art. 7.4 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En este sentido no son deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de mobiliario de terrazas -sombrias- y menaje, destinadas a clientes del sujeto pasivo, al no concurrir los requisitos para poder ser considerados como objetos o muestras publicitarias [Vid., STS, de 15 de junio de 2013, recurso nº 5550/2008 (NFJ051783)]. **(Criterio 1 de 4)** Así, para precisar lo que debe entenderse por objetos de carácter publicitario debemos tener en cuenta que vienen tipificados por dos notas, la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria que no presente problema alguno de interpretación y, que carezcan de valor comercial intrínseco, que en este caso ha planteado dudas. Se ha entendido que al tratarse de objetos de carácter publicitario en ningún caso podrían tener valor comercial, porque al llevar incorporada, de forma indeleble, una marca, no eran susceptibles de entrar en el comercio o en el mercado, pero esa interpretación tropieza con el inconveniente de que el precepto legal se esté refiriendo a objetos de carácter publicitario y, no obstante, para definirlos establece la exigencia de que carezcan de valor comercial intrínseco, con lo que se están haciendo compatibles ambos términos. La norma añade, además, un nuevo calificativo al vocablo «valor» como es el de «intrínseco», es decir, interior, esencial, propio. De todo ello se desprende que el valor comercial intrínseco se predica del objeto, con independencia de la marca publicitaria que pueda llevar impresa. **(Criterio 2 de 4) Hecho imponible. Autoconsumos de bienes.** Para que la transmisión a tercero no dé lugar al supuesto de autoconsumo será por lo tanto necesario que tal transmisión a tercero sea a título gratuito, y que la transmisión tenga como objeto bienes que vayan a ser entregados a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales. Ambos requisitos son concurrentes, por lo que la ausencia de uno de ellos hará necesario regularizar la situación por medio del autoconsumo. Pues bien, las entregas gratuitas de mobiliario de terraza y otros objetos publicitarios -vasos, copas, servilletas, servilleteros, etc.- deben considerarse constitutivas de operaciones de autoconsumo en su modalidad de entrega de bienes. En consecuencia, tratándose de un autoconsumo de bienes en el que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas para la adquisición del material de referencia, dicho autoconsumo no está sujeto al IVA. **(Criterio 3 de 4) Prestaciones accesorias.** Por último, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. 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. Dicho esto, la entrega gratuita de material de menaje y de terraza no puede considerarse como accesoria de la operación principal de entrega de los productos comerciales del empresario. **(Criterio 4 de 4)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7, 78 y 96.

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 176.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (22/05/2014), vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta el 6 de julio de 2011 por D. ..., con DNI ..., en nombre y representación de la sociedad X, S.A., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación de fecha 10 de junio de 2011 de la Oficina Técnica de Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor

Añadido de los períodos julio de 2006 a diciembre de 2008, de la que resulta una cantidad total a ingresar de 346.582,38 euros (intereses incluidos) y cuantía de 47.255,87 euros, correspondiente al mes de julio de 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 10 de junio de 2011, se dicta acuerdo de liquidación por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos julio de 2006 a diciembre de 2008, de la que resulta una cantidad total a ingresar de 346.582,38 euros (intereses incluidos).

La actividad principal del sujeto pasivo, sujeta y no exenta del impuesto, clasificada en el epígrafe de IAE 428.2, durante los períodos objeto de comprobación, fue Fabricación de Aguas Gaseosas y Otras bebidas Sin.

La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 16/07/2010 y exclusivamente en relación con las cuestiones alegadas por el reclamante, debe atenderse a las siguientes circunstancias:

Mediante diligencia de fecha 15 de octubre de 2010, la Inspección solicitó al obligado tributario que aportase un listado de facturas relativas a la adquisición de material diverso destinado a ser entregado de forma gratuita a establecimientos de hostelería, correspondiente a los ejercicios 2006 a 2008 debiendo indicar, de forma expresa, la cuenta contable afectada por el registro de tales gastos. En respuesta a dicha petición, el contribuyente aportó un escrito, en el que efectuaba las siguientes manifestaciones: "...El representante del obligado tributario manifiesta que dicho material no es entregado gratuitamente, sino que es utilizado en la relación comercial con dichos establecimientos de hostelería y se encuentra relacionado con la venta de las bebidas analcohólicas que comercializa. ...".

El obligado tributario fue requerido para que aportara la documentación justificativa de la no gratuidad en la entrega de dicho material, aportando un modelo de recibo que, según sostiene el obligado tributario, firma el cliente cuando se le entregan los mencionados artículos.

Señala la Inspección que examinada la documentación resulta que el reclamante adquiere cierto mobiliario de terraza (sombrrillas, sillas, mesas y peanas), contabilizado como gasto corriente y deduciendo el IVA soportado en su adquisición. Los artículos son entregados directamente a sus clientes sin recibir fianza alguna ni contraprestación. Tales entregas no tienen reflejo en factura, ni se suscribe al respecto ningún tipo de contrato en el que figuren los términos concretos en los que se procede a la cesión de dicho mobiliario.

Como único documento aportado, se hace entrega de un modelo de recibo en el que el cliente, de forma muy genérica, reconoce la recepción de cierto mobiliario asumiendo el compromiso de adquirir productos de las marcas propiedad de Y pero sin especificar la valoración concreta que a dichos bienes se ha de dar, los compromisos de compra concretos que se han de asumir, el período de tiempo durante el cual dichas compras se han de materializar o las condiciones de uso comercial al que está destinado el material entregado.

Asimismo, la Inspección considera que si bien dichos bienes presentan la mención publicitaria de las bebidas distribuidas, no tienen el carácter de objeto publicitario, ya que a efectos de la ley de IVA solo se consideran objetos publicitarios los que carezcan de valor comercial intrínseco, y las mesas, sillas y parasoles entregados tienen entidad y valor propios, puesto que cubre necesidades concretas de los clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad que, de no haberse obtenido de Z, deberían adquirir en el mercado con el consiguiente coste económico.

Señala además, que no queda probado en el expediente que el volumen de entregas a cada uno de los adquirentes no haya excedido los importes señalados en el artículo 7.4º de la Ley, por lo que no pueden considerarse objetos publicitarios.

La inspección concluye que dichas entregas no son necesarias para el desarrollo de su actividad principal y han de ser calificadas desde un punto de vista fiscal como atenciones a clientes, por lo que de acuerdo con el artículo 96 de la LIVA, las cuotas soportadas en su adquisición no son deducibles.

Ello supone no admitir la deducción de las cuotas soportadas por importe total de 294.558,63 euros.

Segundo.

En fecha 7 de julio de 2011, el interesado interpone reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En síntesis, formula las siguientes alegaciones:

- Que todos los elementos adquiridos realizan una función publicitaria y no existe precepto alguno que excluya su posibilidad de deducción, al ser elementos distintos de los previstos en el artículo 7.4 de la LIVA, por lo que no pueden calificarse de atenciones a clientes.

- No existe entrega de bienes a efectos de IVA, ya que no se transmite el poder de disposición sobre los elementos publicitarios, pudiendo la empresa retirar dichos elementos en los casos en que se interrumpa la relación comercial, o que no sean destinados a los fines comerciales previstos. Aporta para acreditarlo distintos recibos firmados por los clientes en los que se señala tal afirmación.

- Inexistencia de autoconsumo de servicios al tratarse de prestaciones de servicios gratuitas realizadas para fines propios de la actividad.

- Que la cesión del uso de que de los elementos publicitarios se realiza a favor de los empresarios de hostelería constituye una prestación accesoria de la operación principal que realiza con sus clientes, venta de bebidas, y tiene carácter oneroso, entendiéndose la contraprestación percibida por la misma incluida en la contraprestación pactada para la operación principal de venta de productos.

- Analiza los efectos en el IVA soportado en el caso en que se considerara la existencia de una entrega de bienes de carácter oneroso y gratuito, concluyendo que en cualquier caso las cuotas soportadas tendrían carácter deducible puesto que el destino de los bienes adquiridos se encuentra dentro de la esfera de su actividad, principalmente publicitario, sin que pueda considerarse una atención a clientes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer la presente reclamación económica administrativa, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.

La cuestión objeto de controversia consiste en determinar si las cuotas soportadas por la adquisición de elementos de mobiliario, sombrillas, sillas, mesas y peanas tiene o no carácter deducible

Segundo.

En primer lugar conviene destacar que el único motivo de regularización de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de los bienes objeto de controversia, es que la Inspección no considera que dichos elementos constituyan objetos publicitarios sin valor comercial intrínseco, sino que se trata de bienes destinados a atenciones a clientes. Por ello estima que las cuotas no tienen carácter deducible de conformidad con lo dispuesto en el artículo 96 de Ley 37/1992 del IVA (LIVA).

Sólo en el acuerdo de liquidación hace una referencia en relación con el autoconsumo, al considerar que mantener la deducción de las cuotas soportadas implicaría la sujeción de las entregas de mobiliario efectuadas por la entidad en concepto de autoconsumo de bienes para mantener así correctamente el mecanismo de aplicación del tributo.

Por ello, la cuestión objeto de la presente reclamación consiste en analizar si resulta de aplicación o no la causa de exclusión de la deducción de las cuotas soportadas prevista en el artículo 96.Uno.5º de LIVA y si nos encontramos, o no, ante la entrega de objetos publicitarios.

Para resolver la cuestión objeto de controversia, conviene señalar la doctrina sentada por este Tribunal en resolución de fecha 8 de junio de 2010 (R.G. 3271/2008), confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 28 de junio de 2012, en la que se establece los requisitos que deben cumplir la adquisición de elementos a efectos de considerarlos o no objetos publicitarios.

Señala la citada resolución en su fundamento de derecho segundo:

“SEGUNDO -. (...) Por ello, debemos centrar nuestras consideraciones en primer lugar en concretar si resulta de aplicación o no la causa de exclusión de la deducción de las cuotas soportadas, prevista en el artículo 96.uno.5º de la LIVA y, por ello, si estamos o no ante entregas de objetos publicitarios.

Conforme al apartado 4º del artículo 7 de la Ley del IVA se consideran no sujetas:

“4º. Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 Ptas (90,15 €), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita”.

La interpretación del artículo parece excluir del supuesto de no sujeción aquellas entregas sin contraprestación de objetos que por tener un valor comercial intrínseco, escapen de la definición de objeto de carácter publicitario. El apartado 4º del artículo 7 da una definición del objeto publicitario por contraposición al objeto meramente comercial, ya que cualquier objeto publicitario que contenga la mención publicitaria en forma indeleble, puede perder tal carácter cuando sea un bien que en sí mismo goce de valor.

Desde este punto de vista ha sido interpretado el precepto con anterioridad por este Tribunal, al entender en su Resolución de 26 de octubre 2005, dictada en unificación de criterio, número de reclamación 2.588/2003 que:

“Tercero.- Queda, por consiguiente, por analizar lo que se expresa en el citado artículo 7. número 4º de la ley, que es el atinente al caso presente. Declara que: “no estarán sujetas al Impuesto las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de quince mil pesetas, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita”.

Como vemos, el precepto se refiere de forma separada a los impresos publicitarios, respecto de los cuales no se hace referencia a su coste o valor, y a los objetos de carácter publicitario [...]. A pesar de la definición o precisión que se contiene en el precepto, el problema surge al precisar lo que debe entenderse por objetos de carácter publicitario. Vienen tipificados por dos notas, según establece el artículo; una de ellas –la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria- no presenta problema alguno de interpretación. La otra –que carezcan de valor comercial intrínseco – ha planteado dudas. Probablemente son debidas a fijarse tan solo en el primero de los elementos que cualifican o determinan el término “valor”, es decir, el de “comercial” que puede identificarse con la posibilidad de comerciar o comprar y vender los objetos. Se ha podido entender que al tratarse de objetos de carácter publicitario en ningún caso podrían tener valor comercial, porque al llevar incorporada, de forma indeleble, una marca, no eran susceptibles de entrar en el comercio o en el mercado, pero esa interpretación tropieza con un inconveniente grave como es que el precepto legal se esté refiriendo a objetos de carácter publicitario y, no obstante, para definirlos establece la exigencia de que carezcan de valor comercial intrínseco, con lo que se están haciendo compatibles ambos términos. Esta idea se refuerza al considerar que la norma añade un nuevo calificativo al vocablo “valor” como es el de “intrínseco”, es decir, interior, esencial, propio. De ello se desprende que el valor comercial intrínseco se predica del objeto, con independencia de la marca publicitaria que pueda llevar impresa. Ahora bien, queda por hacer referencia a la exigencia legal de que los objetos “carezcan” de ese valor comercial intrínseco, pero tal exigencia ha de interpretarse de forma integral con lo que se expresa en la Ley a propósito de los tantas veces citados objetos publicitarios. En el propio artículo 7 se habla de “sin valor comercial estimable” a propósito de las entregas gratuitas de muestras de mercancías, y en el artículo 96.Uno,5º, antes citado, de “las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2º y 4º de esta Ley”. Como se ve, es la propia norma la que identifica “carecer de valor comercial intrínseco” con las muestras u objetos de “escaso valor”. La interpretación se consolida al señalar el apartado 4º del artículo 7 que “por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 90,15 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita”, puesto que con ello se está afirmando que si los objetos publicitarios no alcanzasen ese valor, su entrega estaría no sujeta al Impuesto.

Cuarto.

Del análisis de los preceptos analizados pueden obtenerse las siguientes conclusiones:

- Que entendido correctamente el artículo 7 de la Ley 37/92, en sus apartados 2º y 4º, las expresiones “objetos publicitarios de escaso valor”, “entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable” u “objetos de carácter publicitario que carezcan de valor comercial intrínseco” son sinónimas de “poco” valor, pero no necesariamente de valor cero.
- Que el límite de ese escaso valor es actualmente el de 90,15 euros, equivalente a 15.000 pesetas.
- Que no cabe entender que todos los objetos que llevan grabada la marca publicitaria carecen de valor comercial o de mercado.
- Tampoco que como todos los objetos tienen un valor comercial intrínseco, este requisito legal debe tenerse por no puesto.

- Que a las precisiones anteriores debe añadirse que para entender no sujeta al Impuesto la entrega sin contraprestación de objetos de carácter publicitario, han de cumplirse dos condiciones simultáneamente: que éstos carezcan de valor comercial intrínseco y que lleven incorporada una mención indeleble de marca publicitaria”.

En este mismo sentido la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado al respecto de la no sujeción del artículo 7 números 2º y 4º. Así por ejemplo podemos citar la resolución de 13 de mayo de 2003 (nº consulta 637/2003) de la que se desprende que el artículo 7º, número 4.º, de la LIVA precisa que, a los efectos de la Ley del Impuesto, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consignen de forma indeleble la mención publicitaria. No obstante, se exceptúan de la no sujeción las entregas de los mencionados objetos publicitarios cuando el coste total de los suministrados a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas (90,15 euros), a menos que se entregue a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

También en este mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional (AN) en diversas ocasiones, así en las sentencias de 7 de diciembre de 2007 (recurso 313/2006) y de 21 de octubre de 2008 (recurso 326/2006). En esta última, en relación también con mobiliario similar al que estamos examinando en esta reclamación, expone la AN:

“Considera esta Sala que deben considerarse dicho mobiliario como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario ya que aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objetos publicitarios al tener la marca indeleble de la empresa, a efectos de la LIVA no tienen el carácter de objeto publicitario ya que “a los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria” y en este caso tal como entiende la Inspección los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad, que de no haberse obtenido de la entidad, deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico.

Esta sentencia no es contradictoria con la dictada el 7 de diciembre de 2007 (313/2006) en la que se consideró deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de abrebotellas ya que en ese caso se consideró que eran objetos publicitarios sin valor comercial intrínseco a efectos de la LIVA, lo que no sucede en este caso en que se considera que es un objeto publicitario con valor comercial intrínseco. Dado que conforme al artículo 7.4º, se consideraba un objeto publicitario sin valor comercial intrínseco no se podía considerar como una atención al cliente conforme a lo establecido en el artículo 96.uno.5º.

Esta Sala no discute que la entrega de estos bienes sirve para las finalidades de la empresa y así lo declaró en la sentencia anteriormente citada de 7 de diciembre de 2007 al señalar que “es evidente que la exhibición de los objetos publicitarios repercuten en un mayor consumo del producto –o al menos eso es lo que pretende la publicidad-, por tanto la entrega de bienes, aún gratuita, se encuentra en la esfera de la actividad empresarial de la actora y tiende a potenciar su clientela”. El hecho de que esa entrega de material publicitario sirva para la finalidad de la empresa no es suficiente para considerar deducible las cuotas soportadas para su adquisición al tratarse como hemos dicho de objetos publicitarios que no pueden considerarse de escaso valor en los términos previstos legalmente”. (...)

También conviene señalar la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2013, en el recurso de casación 5550/2008, que define en su fundamento de derecho Séptimo, qué debe entenderse por objetos de carácter publicitario y analiza las condiciones que han de cumplirse para entender no sujetas al Impuesto las entregas sin contraprestación de los mismos, así como el carácter deducible de las cuotas soportadas en su adquisición, concluyendo que no son deducibles por aplicación del artículo 96.uno.5).

Señala la citada Sentencia:

“(…) SÉPTIMO

1. Así pues, la cuestión fundamental que se plantea por la recurrente consiste en determinar si las entregas o cesiones gratuitas de mobiliario de terraza y otros elementos (como copas, asos, servilletas, servilleteros, etc.) efectuada por la cervecera (...) a sus clientes y en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria debieron tributar o no por el Impuesto sobre el Valor Añadido. La recurrente no repercutió cuota de IVA alguna por estas entregas de bienes, mientras que la Administración Tributaria propone regularizar tales entregas, calificándolas como autoconsumo de bienes, atendiendo a su gratuidad conforme al artículo 9 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401).

En el caso contemplado, y según consta en el expediente, el sujeto pasivo procedió a la entrega de diversos objetos de manera gratuita a favor de los distribuidores y, en ocasiones, a minoristas.

Entre estos bienes, junto al mobiliario para terrazas, figuran además otros elementos antes mencionados. El sujeto pasivo soportó y dedujo el IVA de estas adquisiciones y facturó las entregas de dichos objetos en los casos en que se realizaron mediante contraprestación.

El importe de adquisición de los bienes entregados ascendía a 527.707.961 pesetas en el ejercicio 1998; 811.208.536 pesetas en 1999 y 760.871.513 pesetas en el ejercicio 2000.

2. Según el apartado 4º del artículo 7 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) se consideran no sujetas:

"4º. Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario. .../...

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas (90,15 #), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita".

El problema surge al precisar lo que debe entenderse por objetos de carácter publicitario. Vienen tipificados por dos notas, según establece el artículo; una de ellas es la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria y no presenta problema alguno de interpretación. La otra es que carezcan de valor comercial intrínseco y ésta sí que ha planteado dudas.

Se ha entendido que al tratarse de objetos de carácter publicitario en ningún caso podrían tener valor comercial, porque al llevar incorporada, de forma indeleble, una marca, no eran susceptibles de entrar en el comercio o en el mercado, pero esa interpretación tropieza con el inconveniente de que el precepto legal se esté refiriendo a objetos de carácter publicitario y, no obstante, para definirlos establece la exigencia de que carezcan de valor comercial intrínseco, con lo que se están haciendo compatibles ambos términos.

La norma añade, además, un nuevo calificativo al vocablo "valor" como es el de "intrínseco", es decir, interior, esencial, propio. De todo ello se desprende que el valor comercial intrínseco se predica del objeto, con independencia de la marca publicitaria que pueda llevar impresa. Ahora bien, queda por hacer referencia a la exigencia legal de que los objetos "carezcan" de ese valor comercial intrínseco, pero tal exigencia ha de interpretarse de forma integral con lo que se expresa en la Ley a propósito de los objetos publicitarios. En el propio artículo 7 se habla de "sin valor comercial estimable" a propósito de las entregas gratuitas de muestras de mercancías, y en el artículo 96.Uno.5º, de "las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2º y 4º de esta Ley". Como se ve, es la propia norma la que identifica "carecer de valor comercial intrínseco" con las muestras u objetos de "poco o escaso valor". En todo caso quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 90,15 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita"; si los objetos publicitarios no alcanzasen ese valor, su entrega estaría no sujeta al Impuesto.

Así pues, para entender no sujeta al Impuesto la entrega sin contraprestación de objetos de carácter publicitario, han de cumplirse dos condiciones simultáneamente: que éstos carezcan de valor comercial intrínseco y que lleven incorporada una mención indeleble de marca publicitaria.

En cuanto al carácter deducible de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes entregados, no son deducibles por aplicación del artículo 96 uno 5) que establece que "no podrán ser objeto de deducción: 5º Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas". No tendrán esta consideración: a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2º y 4º de esta Ley". En consecuencia, el mobiliario de terraza y los demás elementos cedidos deben considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario ya que, aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objeto publicitario al tener la marca indeleble de la empresa, a efectos de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) no tienen el carácter de objeto publicitario pues, como se ha dicho, "a los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria" y en este caso los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad, que, de no haberse obtenido de la entidad, deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico. (...)"

De acuerdo con lo expuesto y en consonancia con lo probado a lo largo del expediente de Inspección, este Tribunal considera que los bienes entregados no darían derecho a la deducción del IVA soportado en su adquisición, de acuerdo con lo indicado por el artículo 96.Uno.5º, puesto que al no poder encuadrarse dentro de los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, número 4º, no son excluidos de la imposibilidad de deducción a que se refiere el 96.Uno.5º para las cuotas soportadas en la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes. Aunque el mobiliario entregado tenga la marca publicitaria, no puede considerarse objeto publicitario ya que, como acredita la Inspección, tienen valor comercial intrínseco ya que cubren necesidades

concretas de sus clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad, que de no haberse obtenido de la entidad deberían adquirir en el mercado y tampoco consta probado en el expediente que el volumen de entregas a cada uno de los adquirentes no haya excedido los importes señalados en el precepto, de lo que se concluye que ha de confirmarse la conclusión alcanzada por la Inspección.

Tercero.

En segundo lugar, en relación con las alegaciones formuladas por el interesado referidas al autoconsumo, hemos de señalar, tal y como señala la Inspección de los Tributos, que al no ser deducibles las cuotas soportadas por el interesado en la adquisición de dicho mobiliario, no podemos concretar la existencia de una operación de autoconsumo gravada, ya que en otro caso, estaríamos ante un supuesto de doble imposición no querido por el legislador.

Así lo establece también, la resolución del TEAC indicada en el fundamento de derecho anterior y confirmada por la Audiencia Nacional, al señalar en su fundamento de derecho tercero:

“(…). Precisamente las consideraciones efectuadas en el fundamento precedente llevan consigo la no existencia de autoconsumo gravado, bien fuera de bienes (artículo 9 de la LIVA) o de servicios (artículo 12), puesto que en otro caso estaríamos ante un supuesto de doble imposición no querido por el legislador comunitario y nacional y por ello, la entrega o la cesión del material objeto de la regularización no queda sujeta al impuesto.

El empresario o profesional no puede deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, de acuerdo con el artículo 96 de la LIVA, y cuando posteriormente realiza la entrega o cesión de los bienes no puede quedar gravada la operación, tal como especifica el artículo 7.7º de la LIVA, al objeto de evitar la aludida doble imposición.

Insiste la entidad reclamante en que no nos encontramos ante un autoconsumo sujeto; lo que ya ha quedado fijado en el fundamento de derecho anterior, y en los párrafos anteriores; considerando que la cesión o entrega del material quedaría englobado en el ámbito de la resolución 5/2004 de la DGT y por ello, hemos de entender que pretende que las cuotas soportadas sean deducibles, finalidad última de su pretensión.

No obstante, en relación con la interpretación de los artículos 9 y 12.3º de la LIVA, concretamente con los términos “fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional”, ya hemos señalado en ocasiones anteriores, con base en la jurisprudencia comunitaria (entre otras citamos ahora en esta resolución las sentencias de 27 de junio de 1989, asunto C-50/88, Kühne; de 6 de mayo de 1992, asunto C-20/91, De Jong; de 26 de septiembre de 1996, asunto C-230/94, Enkler; de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck Söhne; de 8 de mayo de 2003; de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, Cookies World; y de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic) que la escueta indicación de “fines ajenos a la empresa” debe entenderse como la consecución de objetivos y finalidades extraños a la operativa de la empresa, o fines privados, diversos al lícito propósito de obtención de beneficios que anima la práctica empresarial. En cualquier caso se trata de un concepto jurídico indeterminado que será necesario analizar caso por caso, para examinar cuándo la realización de actividades por la empresa va a servir a sus fines y cuándo va a pretender la consecución de fines no plenamente identificados con la actividad empresarial. La carga de la prueba de que en el caso analizado se den las circunstancias que justifiquen la no regularización de las operaciones corresponderá en todo caso al sujeto pasivo. No obstante, y pese la indefinición de la expresión que venimos manejando, también es necesario precisar que los fines de la empresa no van a poder emplearse para otorgar cobertura a cesiones gratuitas que abarquen fines distintos a los propios de la empresa, siendo éstos aquellos inherentes e intrínsecos a su actividad, y sin los cuales el desarrollo empresarial perdería sus notas características. Por ello las cesiones que persigan, alternativamente, finalidades que puedan encuadrarse entre las de la empresa cedente, y otras finalidades distintas a aquellas que tengan una relación inmediata con las propias de la empresa cedente, caerán de lleno en el supuesto de autoconsumo y podrán desencadenar la actuación de regularización correspondiente.

La pérdida de tal condición de no ajeno a la empresa podrá venir tanto desde la vertiente de la propia empresa cedente, cuando la cesión no tenga por objeto servir a actividad alguna que se inserte dentro de la que habitualmente viene desarrollando, como desde la vertiente de la empresa cesionaria, cuando tal cesión, pudiendo incardinarse en la actividad de la cedente, tenga un contenido más amplio y se supedite, además, a la consecución de otras finalidades del cesionario que ya sí sean ajenas a las originalmente desempeñadas por la empresa cedente (y que justificaron la cesión). Véase el caso en que los bienes cedidos den satisfacción, simultáneamente, a la actividad de la empresa cedente, y a una parte de la actividad del cesionario que no guarde la descrita relación inmediata con la actividad del cedente, ya que la actividad desarrollada por el cesionario puede ser más amplia que la del cedente. En este último caso, en la medida en que las cesiones sirvan a la totalidad de las actividades del cesionario, la satisfacción de finalidades extrañas a las de la empresa cedente contaminará al resto y determinará que la cesión se califique como efectuada para la realización de fines ajenos.

Ahora bien, reiteramos que las consideraciones anteriores quedan desvirtuadas en el supuesto que examinamos en cuanto la inspección no ha regularizado autoconsumo alguno, incrementando la base imponible

correspondiente a operaciones realizadas por la entidad, esto es, el IVA devengado, sino que ha reducido cuotas correspondientes al IVA soportado deducible, quedando así en un estrato previo, el de las operaciones recibidas por el sujeto pasivo. No obstante, en su caso sería de aplicación la doctrina que acabamos de exponer y que hemos reiterado, como se ha indicado, en ocasiones anteriores en relación con la entrega o la cesión de material análogo al que examinamos en esta reclamación. Así tales operaciones deberían ser gravadas como autoconsumo (en el supuesto de que el sujeto pasivo hubiera deducido las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes o servicios afectos a las operaciones de entrega o de cesión de mobiliario, lo que no ocurre en el supuesto que examinamos al regularizar la inspección el IVA soportado deducible), puesto que, con la obtención de tales elementos se sirven, a la par que finalidades que pueden ser encuadradas entre las propias de la cedente, otra serie de finalidades que no son merecedoras de tal consideración; o, cuando menos no se acredita por el interesado que se destinen a los exclusivos fines de la empresa cedente."

El mismo criterio se establece por la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2013, que señala en su fundamento de derecho Séptimo lo siguiente:

"(...) 3. El centro de la cuestión planteada, relativa a si la entrega del mobiliario y demás elementos de hostelería de forma gratuita da lugar a un autoconsumo de bienes, requiere del análisis de los artículos 8 y 9 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) .

El artículo 8 indica en su apartado Uno que: "Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes".

Por su parte, el artículo 9 asimila a la realización del hecho imponible entrega de bienes la realización de otra serie de operaciones:

"Artículo 9. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso.

1º. El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

.../...

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo".

La operación que aparece contemplada en el artículo 9.1.b) de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) es la denominada en la doctrina como "autoconsumo externo a terceros" y se caracteriza por la transmisión a otra persona del poder de disposición sobre el bien objeto de autoconsumo, efectuada sin contraprestación.

El precepto legal transcrito no indica nada acerca de que la transmisión del poder de disposición sobre el bien deba efectuarse con fines ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo. En este sentido la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) introdujo esta precisión en relación con las operaciones de autoconsumo de servicios contempladas en el artículo 12.3º de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) (al añadir la coletilla "siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional"), sin que se hubiera aprovechado la ocasión para introducir una previsión semejante en relación con las operaciones de autoconsumo externo de bienes a terceros. La interpretación más extendida en la doctrina y en los escasos pronunciamientos de los tribunales inferiores sobre el particular solamente valora la concurrencia del requisito de la finalidad ajena a la propia actividad económica en relación con los autoconsumos de servicios, pero no con los autoconsumos externos de bienes (en este sentido sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2008 (JT 2008, 1454) , rec. núm. 326/2006). En consecuencia, en el caso de la entrega de bienes, a diferencia de la prestación de servicios, para que se considere la operación como autoconsumo de bienes es indiferente el fin a que se destinen los mismos (propio o ajeno a la actividad empresarial).

A la vista de la Sexta Directiva Comunitaria, las necesidades ajenas a la empresa desencadenan la realización del supuesto de autoconsumo: el artículo 5.6 de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) indica que:

Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por el 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".

Según la Directiva, no se producirá tal autoconsumo de bienes cuando las apropiaciones del sujeto pasivo de bienes de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o la transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de propia empresa, tengan por objeto bienes de escaso valor o muestras comerciales.

En la sentencia del TJUE de 24 de abril de 1999 (asunto 48/97) la empresa Kuwait Petroleum alegaba que la circunstancia de que los bienes (regalos promocionales) hayan sido transmitidos por ella para las necesidades de su empresa excluía la aplicación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) .

El Tribunal de Justicia no estimó dicha alegación en los siguientes términos:

"22. La primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva asimila a una entrega efectuada a título oneroso y, por ello, somete al IVA, la detracción, por parte de un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, siempre que dicho bien hubiera sido objeto del derecho de deducción del IVA soportado, sin que sea decisivo, en principio, que dicha transmisión se produzca o no para las necesidades de la empresa. En efecto, la segunda frase de dicha disposición, que excluye del impuesto las detracciones 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, carecería de sentido si la primera frase no sometiera al IVA las detracciones de bienes que el sujeto pasivo transmite a título gratuito, incluso para las necesidades de la empresa".

23. De ello se deduce que dichas detracciones, incluso efectuadas para las necesidades de la empresa, si los obsequios no son de escaso valor, deben ser consideradas entregas gravadas y ello con la finalidad según el apartado 21 de "garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que detrae un bien de su empresa para fines privados y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo".

Para que la transmisión a tercero no dé lugar al supuesto de autoconsumo será por lo tanto necesario:

1º. Que tal transmisión a tercero sea a título gratuito.

2º. Que la transmisión tenga como objeto bienes que vayan a ser entregados a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

Ambos requisitos son concurrentes, por lo que la ausencia de uno de ellos hará necesario regularizar la situación por medio del autoconsumo.

Por todo lo que se deja expuesto debe confirmarse el criterio de que las entregas gratuitas de mobiliario de terraza y otros objetos publicitarios (vasos, copas, servilletas, servilleteros, etc.) deben considerarse constitutivas de operaciones de autoconsumo en su modalidad de entrega de bienes.

En consecuencia, tratándose de un autoconsumo de bienes (artículo 9 1 b) LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401)) en el que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas para la adquisición del material de referencia (artículo 96 uno 5) LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401)), dicho autoconsumo no está sujeto al IVA conforme al artículo 7.7 LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) de la Ley 37/92 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , que establece que es una operación no sujeta "las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley , siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones". (...)"

Cuarto.

Finalmente señala la reclamante, que la cesión del uso, e incluso la eventual entrega de los elementos publicitarios (onerosa o gratuita) son operaciones comprendidas en el ámbito de su actividad, y constituye una prestación accesoria de la operación principal que realiza con sus clientes, venta de bebidas, y tiene carácter oneroso, entendiéndose la contraprestación percibida por la misma incluida en la contraprestación pactada para la operación principal de venta de productos.

A este respecto señala la inspección que la actividad de la empresa consiste en la fabricación y comercialización de bebidas, siendo la entrega gratuita del material de terraza una atención con clientes al margen de esa actividad principal, sin que exista una relación directa e inmediata entre los productos suministrados y la entrega del mobiliario de terraza, vinculación imprescindible para dar un tratamiento conjunto a efectos de IVA a la operación analizada.

En este sentido hay que señalar que el artículo 96 de la Ley de IVA recoge unas exclusiones objetivas al derecho a deducir establecidas por nuestro legislador interno (con base en el artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/ CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977; actual artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006). Es decir, no se cuestiona que la entrega de estos bienes sirva para las finalidades de la empresa, como recoge la sentencia de la AN que hemos expuesto en fundamento de derecho anterior que señala que “es evidente que la exhibición de los objetos publicitarios repercuten en un mayor consumo del producto –o al menos eso es lo que pretende la publicidad-, por tanto la entrega de bienes, aún gratuita, se encuentra en la esfera de la actividad empresarial de la actora y tiende a potenciar su clientela”. Ahora bien, como señala también el propio órgano jurisdiccional, “el hecho de que esa entrega de material publicitario sirva para la finalidad de la empresa no es suficiente para considerar deducible las cuotas soportadas para su adquisición al tratarse como hemos dicho de objetos publicitarios que no pueden considerarse de escaso valor en los términos previstos legalmente”.

Pues bien, sin perjuicio de lo que hemos expuesto en los párrafos anteriores en relación con la utilidad del mobiliario para la actividad de la empresa, en concreto la de publicitar a la misma, tal como expresa la inspección de los tributos y, por tanto, en un sentido general o amplio puede considerarse que estamos ante una actividad accesoria de la empresa; no cabe duda que el concepto de accesoriedad al que alude la entidad reclamante en su escrito de alegaciones es otro bien distinto, pues en éste deben considerarse las distintas entregas de bienes o prestaciones de servicios que se comprenden en una operación, de forma que en ella desglosamos la entrega o prestación principal de aquella que es accesoria, pero siempre delimitadas y concretadas respecto de una operación.

En ocasiones anteriores, hemos señalado, con base en la jurisprudencia del TJCE (entre otras citamos ahora en esta resolución las sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien; de 3 de julio de 2001, asunto C-380/99, Bertelsmann; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y O.V. Bank; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN; y de 14 de julio de 2007, asunto C-349/96, Card Protection Plan) que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. 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 del servicio principal, pudiendo llegar a plantearse si no es más que una parte sustancial del citado servicio.

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), reiteramos que 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.

Como señala la jurisprudencia del TJCE (Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN), la accesoriedad se predica de una sola operación que comprende un conjunto de elementos y de actos, y es entonces cuando, como señala el TJCE, se toman en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones, o de una única prestación y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios.

De la operatoria comercial que lleva a cabo la entidad, puesta de manifiesto por la inspección de los tributos en el Acta, informe ampliatorio y acuerdo de liquidación, no se deriva que nos encontremos ante unas cesiones o entregas de bienes accesorias en el sentido que se ha expuesto. Ni tampoco de la gestión del mobiliario, así como de la facturación realizada por la entidad, puede deducirse que estemos ante operaciones accesorias y que por precio único de facturación se comprenda tanto la entrega de los productos que comercializa la entidad junto con la cesión del mobiliario de terraza. Tampoco se ha alegado, ni acreditado por la entidad, que esta cesión se documente formalmente, ni que se haga constar en la facturación realizada a los clientes, tal como exigirían los artículos 78.dos.1º de la LIVA y 6.1.f) del Reglamento de facturación.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

desestimarla, confirmando la liquidación impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.