

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056572

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 10 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 485/2013***SUMARIO:**

IVA. Deducciones. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir. Muestras gratuitas y objetos publicitarios de escaso valor. *Recurso de casación para la unificación de doctrina.* En la sentencia recurrida se examina un caso en el que, valorando la prueba practicada, se llega a la conclusión de que el mobiliario que la actora recurrente entrega a sus clientes no constituye cesión de uso pues no resulta acreditado que entregue dichos bienes *-material de terraza; sombrillas y su soporte de cemento-* reservándose su titularidad, de manera que le sean devueltos, circunstancia que no sucede nunca. Asimismo se declara acreditado que no se entregaban sombrillas a todos los clientes sino tan sólo a algunos de ellos, considerándose acreditado que se superaba el importe de 90,15 euros de coste total por año a cada uno de los clientes a los que se les entregan sombrillas.

Por el contrario, en la sentencia de contraste, valorando la prueba practicada, sí se llega a la conclusión de que la empresa suministradora mantenía la titularidad del mobiliario entregado a los clientes en depósito -sillas y mesas grabadas con el logotipo.

En consecuencia, además de no concurrir las identidades que exige la ley para la admisibilidad del recurso, lo cierto es que en ambas sentencias se hace una aplicación uniforme de las normas. Lo único que sucede es que mientras en la recurrida se ha considerado probada la inexistencia de cesión de uso en la segunda sí se estima que hay cesión de uso -todos los contratos lo dejan claro y en la práctica los bienes se devuelven a la empresa-.

Por lo tanto, lo que existe en este aspecto entre ambas sentencias es un diferente resultado de la prueba, dimanante de las diferentes relaciones jurídicas y fácticas que entablaba cada empresa con sus respectivos clientes, y el recurso de casación para unificación de doctrina no es medio idóneo para impugnar la valoración de la prueba efectuada por el juzgado de instancia.

[Vid., SAN, de 28 de junio de 2012, recurso n.º 518/2010 (NFJ048140), que se recurre en esta sentencia y, SAN, de 18 de febrero de 2010, recurso n.º 102/2006 (NFJ040293), que se utiliza de contraste].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7.4, 9.1 b) y 96.Uno.5 a).

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 6.5.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diez de Octubre de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina que con el núm. 485/2013 ante la Sala pende de resolución interpuesto por la entidad HELADOS Y POSTRES S.L. (sucesora de COMPAÑÍA

AVIDESA S.A.) representada por Procurador y dirigida pro Letrado, contra la sentencia dictada con fecha 28 de junio de 2012 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 518/2010 en materia relativa a Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 4 de julio de 2007 se extendió Acta de Disconformidad, número 71328556, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, a la entidad Helados y Postres S.A., como sucesora de Compañía Avidesa S.A., tras la fusión por absorción formalizada en escritura pública de 18 de noviembre de 2004, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2002, 2003 y 2004.

En ella, tras especificar por meses (período de liquidación del IVA de la sociedad comprobada) las autoliquidaciones y resultados de las mismas presentadas por la entidad se indica:

"La entidad se dedica a la fabricación y venta de helados en el ejercicio 2002, y a la distribución de helados en los demás ejercicios, actividades clasificadas en los epígrafes 414.4 y 644.4 del IAE.

.../...

3.1.- La entidad, para la promoción de las marcas de helados que fabrica o distribuye, realiza diferentes actividades, entre ellas, la entrega a determinados clientes de sombrillas de dos tipos distintos, sombrillas grandes de tres metros de diámetro, y pequeñas de un metro ochenta centímetros de diámetro, cada una de ellas con su correspondiente base o pie de sombrilla. Las compras se han recogido en la contabilidad de la empresa en el subgrupo 627 de Publicidad y Propaganda, con su incorporación posterior a la cuenta de Pérdidas y Ganancias de cada ejercicio, y por su parte el IVA soportado en la adquisición de las mismas ha sido deducido en las correspondientes declaraciones del citado impuesto.

3.2.- Según consta en diligencia número 16 de 20 de febrero de 2007, en los períodos y por los importes que a continuación se indican, adquirió sombrillas con menciones publicitarias, según las siguientes facturas: (...)

3.3.- Que al no considerarse objetos publicitarios sin valor comercial intrínseco, y con su entrega gratuita se sirven también fines ajenos a los de la empresa que las entrega, el IVA soportado en su adquisición no tiene la consideración de deducible en base a lo dispuesto en el artículo 96.uno.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ...

La entidad, durante los períodos de comprobación, sólo efectuó operaciones en Territorio Común.

Segundo.

Presentado escrito de alegaciones por la entidad interesada el 27 de julio de 2007, el Inspector Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dicta acuerdo de liquidación el 7 de diciembre de 2007, por importe de 571.651,29 euros, ratificándose en la propuesta contenida en el Acta, y haciendo constar:

"Las sombrillas se entregan a los clientes mediante un mecanismo que pone en manos de una empresa logística las sombrillas en cuestión, a cuyo centro de distribución llega la empresa de transporte contratada por la Compañía Avidesa para recoger las sombrillas con los albaranes de entrega, que, según manifestación verbal del representante del obligado tributario, sirven para poner el material a disposición de las delegaciones o de los distribuidores de la empresa y no de los clientes, a los que se van a hacer llegar mediante entrega personalizada por la delegación o el distribuidor.

El obligado tributario pone a disposición del cliente (cafetería, quiosco, restaurante, tienda, etc) equipos de frío (neveras, armarios de restauración, congeladores grandes y pequeños, etc...) cediendo el uso de los mismos, lo que se articula en un contrato de suministro de helados firmado por las partes, que en el apartado de la cesión recoge la mención "medios de frío y otros".

La Inspección tributaria señala que una vez distribuidas las sombrillas entre los clientes, no se sabe a quien se les ha entregado, cuantas unidades han sido y no se firma la entrega de las mismas, habiéndose reclamado repetidas veces, información sobre el paradero de las citadas sombrillas (...).

La Inspección tributaria ha realizado requerimientos, a una muestra de clientes, que cumplieran el requisito de no ser clientes de hogar (hipermercados, cadenas de alimentación, etc) o ser distribuidores de la empresa. En respuesta a los mismos se pone de manifiesto que, o bien no han recibido nunca sombrillas, o bien las que se han colocado como es el caso singular del Parque Temático de Madrid S.A. (Parque Warner) "no ostenta derecho alguno sobre dichas sombrillas, ni de uso ni de ninguna otra naturaleza, toda vez que las mismas..., son propiedad exclusiva de la Compañía Avidesa S.A. ...".

Ello lleva a considerar, según la Inspección tributaria, que si bien se puede entender como amplia la distribución de sombrillas, esta no alcanza a todos los clientes como manifiesta el obligado tributario. (...) En definitiva, concluye la inspección tributaria "que en los citados contratos de suministro, no se precisan ni concretan las sombrillas en su caso cedidas" (...).

Concluye la Inspección tributaria, que "tras lo expuesto se evidencia la inconsistencia de la cesión generalizada y documentada de sombrillas invocada por la entidad".

El obligado tributario, en el punto 2, de la diligencia nº 16, hace mención al escaso valor de las sombrillas cuando dice "su resultado pone de manifiesto el escaso valor y número medio por cliente de las sombrillas puestas a disposición para su uso".

En relación con ello, la Inspección tributaria señala que "por lo que al no cumplirse conjuntamente los tres requisitos que señala el artículo 7.4º: 1.- que carezcan de valor comercial intrínseco. 2.- que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria y 3.- las entregas a un mismo destinatario no excedan de 15.000 pesetas al año (90,15 euros), la Inspección actuante entiende que estas entregas de sombrillas no se encuentran amparadas por la no sujeción del precepto citado".

El obligado tributario manifiesta que se trata de una cesión de elementos de la empresa, lo que supondría, según la Inspección tributaria, de la prestación de un servicio, en principio a título gratuito, dado que los contratos que amparan las cesiones no establecen ninguna retribución dineraria y en la diligencia número 18 el obligado tributario manifiesta "cada delegación recibía un stock de sombrillas en función del número de clientes de cada centro, siendo el delegado el que en función de las características de cada campaña acordaba con el equipo de vendedores la distribución de las mismas con el objetivo de mejorar las ventas. No existen documentos escritos al respecto. Dentro del precio de suministro del helado se entendía comprendida la cesión de las sombrillas", no habiéndose aportado ningún documento que acredite no ya una determinada política de distribución como manifiesta el obligado tributario, sino, una diferente tarifa para los clientes de un mismo segmento, en función de la recepción o no de las mencionadas sombrillas.

La Inspección tributaria señala los "requisitos para que se produzca el autoconsumo que son la no existencia de contraprestación, y de acuerdo con la interpretación integrada del artículo 12.3º de la Ley española y el 6.2 de la Sexta Directiva comunitaria, que la prestación gratuita se realice para fines ajenos a la empresa.

Los fines de la empresa son, cuando menos, el incrementar la venta de helados, en el supuesto que nos ocupa, con las campañas publicitarias que considere oportunas entre las que se encuentra encuadrada la entrega o la cesión de útiles publicitarios a sus clientes o a los consumidores finales de los helados, u otras campañas de propaganda que considere pertinentes.

Los receptores de las sombrillas (bares, cafeterías, restaurantes, terrazas de todo tipo), pueden o bien comprar las sombrillas soportando la repercusión del IVA que se deducirá oportunamente en el ejercicio de su actividad mediante la incorporación al precio de los productos objeto de su comercio y el definitivo traslado al consumidor final del IVA generado en el proceso, o bien recibir esas mismas sombrillas sin soportar IVA ninguno al recibirlas a título gratuito, sin incorporar a los costes y no trasladando ese IVA a los consumidores no sólo de helados sino del resto de sus objetos de comercio (comidas, bebidas, ocio, etc), atendiendo, no sólo a los fines propios del fabricante -distribuidor de helados-, sino de otros fabricantes o distribuidores, y produciéndose la paralización del proceso de recaudación del IVA correspondiente por no haber sido repercutido a un consumidor final. Lo que se evitaría al considerar las prestaciones de servicios a título gratuito como autoconsumos".

Tercero.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, con fecha 10 de abril de 2008 presenta la entidad interesada escrito de alegaciones en el que, en síntesis, solicita se anule el acuerdo y las consiguientes liquidaciones impugnadas y se ordene la devolución de la cantidad ingresada, así como el pago de los intereses de demora que corresponda.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en resolución de 8 de junio de 2010 (R.G. 3271-08; R.S. 219-09), acordó desestimar la reclamación, manteniendo la liquidación dictada por la Administración tributaria.

Cuarto.

Contra la resolución dictada por el TEAC el 8 de junio de 2010 HELADOS Y POSTRES S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Sexta y resuelto en sentencia de 28 de junio de 2012, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que debemos admitir y desestimar como desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por HELADOS Y POSTRES S.A contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 8 de junio de 2010 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual confirmamos por ser conforme a derecho. Sin efectuar condena al pago de las costas".

Quinto.

Contra la citada sentencia, notificada el 10 de julio de 2012, HELADOS Y POSTRES S.A. interpuso con fecha 21 de septiembre de 2012 recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado, procesalmente, con arreglo a las prescripciones legales; y formulado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 8 de octubre de 2014, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Dice la sentencia recurrida, en lo que interesa a los efectos del recurso que nos ocupa, que, a fin de resolver sobre la deducibilidad del IVA, debe plantearse la posibilidad de que se trate de entregas sin contraprestación de objetos publicitarios de escaso valor.

Se trataría de cesiones cuya finalidad es la publicidad de los productos, y tales operaciones tienen un tratamiento específico en la Ley del IVA.

Efectivamente, el artículo 7.4 de la Ley 37/1992 establece:

"No estarán sujetas al impuesto:....

4.- 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 pesetas (90,15 euros), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita".

A su vez el artículo 96 uno 5º regula las excepciones del derecho a la deducción señalando:

"Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios de los mismos:

5º Los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas..."

Pues bien, a los efectos de la deducción que nos ocupa, hemos de afirmar en primer término, que los bienes destinados a atención a clientes no dan derecho a la deducción respecto de las cuotas por ellos soportadas, sin embargo, ello no es extensivo a los bienes publicitarios, respecto de los cuales no rige la limitación del artículo 96.5 de la LIVA, porque precisamente tal precepto así lo establece a continuación:

"No tendrán esta consideración:

Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, número 2 y 4 de esta Ley...".

Esto es, no se ven afectados por la exclusión del derecho a deducir, las cuotas soportadas en la adquisición de objetos publicitarios. Pero tales objetos lo son en la medida en que reúnan los requisitos del artículo 7.4 transcrito, "que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria...y cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas (90,15 euros), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita".

La Inspección ha señalado que "no se sabe ni se ha acreditado a quién se entregaban, ni el número de sombrillas que se entregaban y además mediante las contestaciones a los requerimientos efectuados se evidencia que no se trataba de entregas generalizadas como afirmó el obligado tributario, parece lógico pensar que a los destinatarios beneficiados se les entregaban varias sombrillas superando así el límite citado de los 90,15 euros del coste total". Y se recoge el precio en los ejercicios correspondientes (68,57 en 2002, 75,23 en 2003 y 72,34 en 2003) que es inferior a 90,15 euros.

La cuestión radica en que, dada la literalidad de la Ley, no cabe tener en cuenta el valor individual de los objetos cedidos, porque el precepto considera el coste total por año y destinatario, y la actora, a quién corresponde la carga de la prueba, no ha establecido el número de sombrillas suministradas anualmente a cada usuario.

En el presente caso, valorando como correctamente hace la Administración las pruebas practicadas, no se ha acreditado que solo se suministrase una única sombrilla por cliente y año, pues en caso contrario, siempre que el suministro en un año a un mismo usuario excede del coste señalado, sobre la base de los valores establecidos y de que el precepto de aplicación considera el coste total por año y destinatario.

El resumen de cuanto se ha razonado es el siguiente:

--La entrega gratuita de sombrillas con pié de cemento a los clientes se considera un autoconsumo de bienes conforme a lo previsto en el artículo 9 1 b) de LIVA .

--Las cuotas soportadas para la adquisición de dichas sombrillas no son deducibles conforme a lo dispuesto en el artículo 96 uno 5) de la LIVA .

--Al ser un autoconsumo de bienes [art. 9 1 b)] en el que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas para la adquisición del material, dicho autoconsumo (art. 96 uno 5) LIVA) no está sujeto al IVA conforme al artículo 7.7 LIVA de la Ley 37/92 que establece que es una operación no sujeta " las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1 º 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".

Por tanto se considera que el acuerdo de liquidación es conforme a derecho en cuanto declara que no esta sujeta al impuesto la operación de entrega a clientes de las sombrillas por aplicación del artículo 7.7º LIVA al no ser deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de los mismos en aplicación del artículo 96.uno 5ª de la LIVA . La posterior entrega gratuita a los clientes constituye un autoconsumo que no está sujeto para evitar que se produzca una sobreimposición al no resultar deducibles las cuotas soportadas por la empresa para su adquisición, dando con ello cumplimiento a lo establecido en el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva según el cual "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 de 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".

Segundo.

1. Dice la recurrente que el fondo de la cuestión objeto del presente recurso es la liquidación practicada por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que cuestiona la deducibilidad del IVA, en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, por importe de 571.651,29 euros, soportado por la adquisición de sombrillas y sus soportes de cemento, para la cesión de su uso a las distintas empresas con las que tiene suscritos contratos de suministro de helados, para su venta a consumidores finales.

De la liquidación se deriva el rechazo a la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de las sombrillas y soportes de cemento por no haberse observado lo dispuesto, en primer lugar, en el artículo 96.Uno.5º

de la Ley del IVA , al no poder encuadrarse dentro de los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, número 4º del mismo Cuerpo Legal .

La sentencia que se impugna se fundamenta, para desestimar el recurso interpuesto en que "Por tanto se considera que el acuerdo de liquidación es conforme a derecho en cuanto declara que no está sujeta al impuesto la operación de entrega a clientes de las sombrillas por aplicación del artículo 7.4º LIVA al no ser deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de los mismos en aplicación del artículo 96.Uno.5º de la LIVA . La posterior entrega gratuita a los clientes constituye un autoconsumo que no está sujeto para evitar que se produzca una sobreimposición al no resultar deducibles las cuotas soportadas por la empresa para su adquisición, dando con ello cumplimiento a lo establecido en el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva según el cual "se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de la propia 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 de 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". (F.J. 5º de la sentencia de fecha 28 de junio de 2012).

2. En la sentencia alegada como contradictoria, de fecha 18 de febrero de 2010 dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 102/2006 , el fondo de la cuestión era el mismo, es decir, si la liquidación practicada por el Inspector Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a efectos del Impuesto era válida, siendo que en dicha sentencia se anulaba la liquidación por no haberse observado lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA .

La sentencia invocada fundamentaba ampliamente la cuestión en su Fundamento Cuarto en los siguientes términos:

"Se trata de determinar si los objetos a que nos venimos refiriendo, como copas y jarras de cerveza, posavasos, pizarras, porta- menús, servilleteros, toallas, ceniceros, y otros, tienen encaje dentro del concepto de objetos publicitarios del artículo 7.4º LIVA , cuya entrega es una operación no sujeta al IVA.

Del indicado precepto cabe obtener la conclusión de que los objetos publicitarios cuya entrega constituye una operación no sujeta, han de reunir el triple requisito de entregarse sin contraprestación, llevar consignada de forma indeleble la mención publicitaria, y carecer de valor comercial intrínseco.

Son hechos acreditados que las entregas de estos objetos se realizaron sin contraprestación, pues el precio de la cerveza permanece invariable, se retire o no el material asignado, lo que es admitido por la propia liquidación tributaria (página 57 del acuerdo de liquidación), y la consignación de las marcas publicitarias de la recurrente (Mahou, Calsberg, Maes o Laiker), en los objetos en cuestión, también es un hecho acreditado y aceptado por la Administración.

Hemos por tanto de decidir si se cumple el requisito de que los objetos publicitarios carezcan de "valor comercial intrínseco" lo que niega la Inspección. Dicho requisito ha de ser interpretado en forma integral, en relación con el último párrafo del propio artículo 7.4º LIVA , que, como excepción a lo que dispone el resto del apartado que tratamos, sujeta al IVA 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. Esto es, debemos entonces entender que son objetos publicitarios que carecen de valor intrínseco aquellos cuyo coste total no exceda de 15.000 pesetas o su equivalente de 90,15 euros por destinatario y año natural.

En este caso, los objetos publicitarios (PLV pequeño) entregados a establecimientos no superaron ese límite cuantitativo, pues de acuerdo con la nota aportada el 9 de agosto de 2002 en contestación a la diligencia 22, que se transcribe en el informe ampliatorio del acta (páginas 25 y 26), si se comparan las cifras del gasto de la empresa recurrente en adquisiciones de material PLV pequeño, que fueron de 353, 450 y 484 millones de pesetas en los ejercicios 1998, 1999 y 2000, respectivamente, con el número total de puntos de venta, que asciende a un total de 113.900 (bares, restaurantes, cafeterías, etc.) en el año 2000, el importe de objetos de publicidad entregado es de 4.249 pesetas por establecimiento o lugar de venta.

Es cierto que la cantidad de objetos publicitarios (PLV pequeño) que se entrega a los clientes se determina en función del volumen de ventas de cerveza en el año anterior, y que en algunos establecimientos han retirado un volumen de objetos publicitarios superior al que tenían asignado, procediendo en dichos casos MAHOU a solicitar a sus distribuidores que se realicen cargos a los clientes por el exceso. Pero, no obstante, la Inspección no ha cuantificado el importe que la recurrente ha facturado por dicho concepto, y tampoco ha limitado su regularización a los costes de los objetos publicitarios que, por exceder de los asignados, la recurrente haya facturado su coste a los clientes, sino que incluye la Inspección en la base imponible e/importe de "...las entregas sin facturación...", según explica el Informe ampliatorio (página del informe ampliatorio del acta), por importes de 332 millones pesetas (ejercicio 1998), 425 millones pesetas (ejercicio 1999) y 453 millones pesetas (ejercicio

2000.), esto es, sujeta al IVA todas las entregas de material auxiliar de hostelería (PLV pequeño), entendiendo la Sala que dichas operaciones constituyen el supuesto de no sujeción del artículo 7.4 LIVA, al tratarse de entregas de objetos publicitarios sin valor comercial intrínseco, por no superar la cifra de 90,15 euros por destinatario y año, como antes se ha dicho".

3. La contradicción entre ambas sentencias aparece como manifiesta, y así:

4. Pese a las identidades entre ambas sentencias, puestas de manifiesto anteriormente, el pronunciamiento a que se ha llegado en cada caso es diferente, estimando correcta la interpretación que realiza la sentencia aportada como contradictoria, puesto que aplica correctamente el artículo 96.Uno.5º en relación con el artículo 7.4º de la Ley del IVA.

Así, en esta sentencia se admite que el material adquirido se trata de material auxiliar de hostelería y que cumple el triple requisito exigido por el artículo 7.4º, al tratarse de entregas de objetos publicitarios sin contraprestación, que llevan consignada de forma indeleble la mención publicitaria y que carecen de valor comercial intrínseco.

Según la sentencia de contraste, las entregas de los objetos se realizaron sin contraprestación, "... pues el precio de la cerveza permanece invariable, se retire o no el material asignado, lo que es admitido por la propia liquidación tributaria (página 57 del acto de liquidación), y la consignación de las marcas publicitarias de la recurrente (Mahou, Calsberg, Maes o Laiker) en los objetos en cuestión es un hecho acreditado y aceptado por la Administración".

Asimismo, en la sentencia objeto de este recurso de casación, la Sala considera que se trata de una entrega gratuita, cumpliendo así con el primero de los requisitos (entrega sin contraprestación).

El segundo requisito referido a la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria tampoco fue objeto de controversia en el procedimiento de inspección ni en la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y en la sentencia de instancia objeto del presente recurso.

De este modo, la controversia se centró en el requisito de que carezca de "valor comercial intrínseco", hecho inicialmente negado por la Inspección, es decir que su coste total no exceda de 15.000 pesetas o 90,15 euros, por destinatario y año natural, concluyendo el Tribunal de instancia considera que se cumple dicho requisito, sin que, por otra parte, en el caso de contraste figurara acreditada la entrega del número de objetos a cada destinatario durante el año natural.

El Tribunal, en la sentencia de contraste, considera que no se superó dicho límite cuantitativo sobre la base de una media aritmética entre el importe total del gasto acreditado en la adquisición del material cada año objeto de inspección (ejercicios 1998, 1999 y 2000 por importes respectivos de 353, 450 y 484 millones de ptas.) y el número total de clientes o puntos de venta (113.900 bares, restaurantes, cafeterías, etc.), llegando a la conclusión de que el importe de objetos de publicidad entregado es de 4.249 pts. por establecimiento o lugar de venta...

Tercero.

1. Como tantas veces ha dicho esta Sala, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S. 15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004 , "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta".

Sobre el alcance de la exigencia o carga procesal impuesta al recurrente de reflejar en el escrito de interposición la relación precisa y circunstanciada de las referidas identidades, se pronuncia la sentencia de 3 de marzo de 2005 , señalando que "Como decían muy expresivamente las sentencias de 29 de septiembre de 2003 (rec. núm. 312/2002) y 10 de febrero de 2004 (rec. núm. 25/2003), no es la primera vez que nuestra Sala ha tenido ocasión de comprobar que quienes hacen uso de este recurso de casación excepcional centran su discurso casi exclusivamente en la demostración de que la doctrina de la sentencia impugnada está en contradicción con las sentencias de contraste y prestan, en cambio, muy escasa e incluso ninguna atención a los requisitos de identidad sustancial entre hechos, fundamentos y pretensiones de una y otra sentencia (art. 96.1 de la LJCA).

Y el artículo 97.1 dispone imperativamente que el recurso de casación para la unificación de doctrina se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida. Y es que, precisamente porque ésta modalidad de recurso de casación es un recurso contra sentencias no susceptibles de recurso de casación ordinario y cuya cuantía sea superior a tres millones de pesetas (art. 96.3), ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación.

Queremos decir con esto que, al conocer de este tipo de recursos, nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones (art. 96.1), para lo cual el Letrado de la parte recurrente ha de poner un exquisito cuidado en razonar, de forma "precisa y circunstanciada", que se dan las tres clases de identidades sustanciales que exige ese precepto: en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones. Y esa argumentación demostrativa ha de someterla el Letrado a la Sala en su escrito de interposición del recurso (art. 97.1), sin que basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso. Y es éste Tribunal el que luego, y a la vista de esos razonamientos y de las sentencias de contraste que, testimoniadas con expresión de su firmeza, se acompañen, decidirá si, tal como dice la parte recurrente, se dan esas identidades en cuyo caso pasará a analizar si hay o no contradicción en la doctrina.

En resumen, en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los artículos 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina. Y ésta doble exigencia vincula en primer lugar al Letrado de la parte recurrente, sin que éste Tribunal pueda suplir lo no hecho por aquél, y ello porque el principio de la tutela judicial efectiva protege tanto a la parte que recurre como a la que se opone".

En el mismo sentido las sentencias de 21 y 28 de febrero y 23 de mayo de 2005 .

2. En el supuesto contemplado en la sentencia recurrida la sociedad recurrente había adquirido mobiliario de terraza, como son las sombrillas con pie de cemento, que entrega directamente a los distribuidores, quienes los reparten entre los establecimientos de hostelería, habiendo la recurrente soportado y deducido el IVA en la adquisición de este mobiliario de terraza, si bien la Inspección considera que las cuotas soportadas en estas adquisiciones no son deducibles.

En cambio el pasaje de la sentencia que la recurrente invoca como contradictoria es el correspondiente a su Fundamento de Derecho Cuarto en el que la entidad había adquirido, soportado y deducido el IVA sobre determinados bienes consistentes en material auxiliar de hostelería, como vajilla, cristalería, menaje, servilleteros, porta menús, etc... para su entrega, en parte sin cargo, a establecimientos de hostelería, que la Inspección califica como entregas gratuitas y considera autoconsumo.

Mientras en la sentencia recurrida lo que plantea la recurrida es la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de mobiliario de terraza, el pasaje de la sentencia que aporta de contraste se refiere a la no sujeción

de la entrega de objetos publicitarios sin valor comercial intrínseco, esto es, la consideración como hecho imponible del Impuesto de las entregas a favor de los distribuidores y de los minoristas de material auxiliar de hostelería, en el que lo que se discute entre las partes es si la entrega de este material puede considerarse como una de las operaciones no sujetas al Impuesto con arreglo al artículo 7.4 de la LIVA .

Cuarto.

1. Debe señalarse, además, que el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales aportados, son fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso y no implican una contradicción de doctrina, pues la diferencia en los pronunciamientos aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto (...) de manera que tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, cuya corrección constituye el fundamento y objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina, sino a la específica valoración de las pruebas, que justifica la divergencia en la solución adoptada y que, por lo tanto, no permite plantear este recurso excepcional y subsidiario, que no puede fundarse en la revisión de la valoración de la prueba efectuada en la instancia, que es a lo que en definitiva conduciría el planteamiento de la recurrente, que no es otro que considerar desvirtuada la presunción de legalidad.

Otro planteamiento supondría introducir una nueva vía de revisión en casación de la valoración de la prueba por la sola discrepancia entre distintos Tribunales, en contra de la jurisprudencia de esta Sala, (sentencias de 8 de octubre de 2001 , 12 de marzo de 2003 y 18 de octubre de 2003 , entre otras), según la cual la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediatez, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios, sin que pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley. Ello se cohonestaba con la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el Tribunal de instancia. Revisión que sólo puede plantearse en casación en muy limitados casos, declarados taxativamente por la jurisprudencia y que no incluye la sola discrepancia en el resultado valorativo de la prueba de distintos Tribunales".

Resulta, pues, incuestionable que no existen pronunciamientos judiciales enfrentados; lo cual representa requisito insoslayable ante la necesidad de la concurrencia de una contradicción. Y ante tal evidencia lo que pretende la parte recurrente no es otra cosa que esta Sala vuelva a enjuiciar el caso, no por lo que tuviera de discrepancia doctrinal con las sentencias de contraste, sino directamente por el déficit de legalidad en que considera incurrió la Sala de instancia, y que a la postre no se traduce más que en el deseo de que esta Sala sustituya la valoración que hace la Sala de instancia, cuando no es función ni finalidad del recurso de casación para la unificación de doctrina un examen de legalidad de la sentencia recurrida desconectada de la doctrina recogida en las sentencias de contraste.

2. En la sentencia recurrida se examina un caso en el que, valorando la prueba practicada, se llega a la conclusión de que el mobiliario que la actora recurrente entrega a sus clientes no constituye cesión de uso pues no resulta acreditado que entregue dichos bienes (sombriallas y pies de cemento) reservándose su titularidad, de manera que le sean devueltos, circunstancia que no sucede nunca. Asimismo se declara acreditado que no se entregaban sombrillas a todos los clientes sino tan sólo a algunos de ellos, considerándose acreditado que se superaba el importe de 90,15 euros de coste total por año a cada uno de los clientes a los que se les entregan sombrillas. En este sentido la sentencia recurrida resaltaba que la Inspección ha señalado que "no se sabe ni se ha acreditado a quién se entregaban, ni el número de sombrillas que se entregaban y además mediante las contestaciones a los requerimientos efectuados se evidencia que no se trataba de entregas generalizadas como afirmó el obligado tributario, parece lógico pensar que a los destinatarios beneficiados se les entregaban varias sombrillas superando así el límite citado de los 90,15 euros del coste total". Y se recoge el precio en los ejercicios correspondientes (68,57 en 2002, 75,23 en 2003 y 72,34 en 2003) que es inferior a 90,15 euros.

Por el contrario, en la sentencia de contraste, valorando la prueba practicada, sí se llega a la conclusión de que la empresa suministradora mantenía la titularidad del mobiliario entregado a los clientes en depósito (sillas y mesas grabadas con el logotipo).

En consecuencia, además de no concurrir las identidades que exige la ley rituarial para la admisibilidad del recurso, lo cierto es que en ambas sentencias se hace una aplicación uniforme de las normas.

Lo único que sucede es que mientras en la recurrida se ha considerado probada la inexistencia de cesión de uso en la segunda sí se estima que hay cesión de uso, (todos los contratos lo dejan claro y en la práctica los bienes se devuelven a la empresa).

Por lo tanto, lo que existe en este aspecto entre ambas sentencias es un diferente resultado de la prueba, dimanante de las diferentes relaciones jurídicas y fácticas que entablaba cada empresa con sus respectivos

clientes. Y el recurso de casación para unificación de doctrina no es medio idóneo para impugnar la valoración de la prueba efectuada por el juzgado de instancia.

Quinto.

En atención a todo lo expuesto procede declarar que no ha lugar a admitir el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 93.5, en relación con el artículo 139, ambos de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA , señala en 3.000 € la cuantía máxima por dichas costas.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos declarar, y declaramos no haber lugar a admitir el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por HELADOS Y POSTRES S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 28 de junio de 2012, por la Sala de lo Contencioso- Administrativo Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 518/2010 sentencia que queda firme; con imposición de las costas causadas a la parte recurrente, con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.