

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

Referencia: NFJ073027

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de febrero de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 6015/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Operaciones no sujetas. Entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir.** *Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.* En el caso analizado, la campaña se ha plasmado en la elaboración de una serie de carpetas que llevan impreso en su parte exterior el logo de la empresa y que incluyen en su parte interior una serigrafía. Dicha serigrafía corresponde a un cuadro realizado por un artista que la empresa selecciona con carácter previo entre diversos artistas del entorno local o regional, al que se le encomienda la elaboración de un cuadro cuya temática ha de estar relacionada con la vida local en el municipio en el que se desarrolla la actividad de la empresa.

Pues bien, del art. 7.4.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) se desprende que, para que los referidos objetos pudieran considerarse de carácter publicitario, a los efectos de dicha norma, deben cumplirse dos requisitos: que carezcan de valor comercial intrínseco y que en ellos se consigne de forma indeleble la mención publicitaria. Asimismo, el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural no puede exceder de 15.000 pesetas -90,15 euros-.

A este respecto, en el caso analizado, no cabe entender cumplido el requisito exigido por el mencionado artículo 7.4.º de que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria, ya que las acuarelas que se entregan a los clientes en carpetas, se imprime su denominación comercial, pero en su envoltorio, por lo que no puede entenderse que constituyan objetos de carácter publicitario a estos efectos. En consecuencia, no cumpliéndose el requisito más evidente de la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria en los objetos entregados, ha de concluirse que no puede aplicarse el art. 7.4.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y, por consiguiente, la cuota de IVA soportado en la factura objeto de la presente controversia no puede ser objeto de deducción conforme al art. 96.Uno.5.º de la misma norma. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 12 de agosto de 2015, tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto por la entidad **RN, S.A.** (NIF: ...), el 10 de julio de 2015, contra la resolución del Tribunal económico-administrativo Regional (TEAR) de Galicia, de fecha 15 de mayo de 2015, de la reclamación económico-administrativa registrada con nº 15/04813/2013, promovida frente el acuerdo de fecha 29 de septiembre de 2013 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2013, primer periodo de liquidación.

**Segundo.**

Con fecha 21 de marzo de 2013, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT notificó a la entidad **RN, S.A.** requerimiento por el que se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, con el siguiente contenido:

"En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al ejercicio 2013, período 01, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la Ley General Tributaria, deberá ante esta oficina, aportar la documentación que a continuación se cita:

- Aportación de copia de las siguientes facturas recibidas: todas las recibidas de **E SA, ME SL, MG SA, VC SA**, las nº F/12/7430-A Ferrol y F/13/223-Z feerl de la Autoridad Portuaria del Ferrol y las recibidas de la Universidad de Santiago de Compostela.

En el caso de que se trate de facturas por obra, deberá aportar contratos , así como justificantes de la deducibilidad de las facturas en el período (fin de obra o justificantes de pago).

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a:

- Comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.

- Comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión.

En el desarrollo del procedimiento ostentará los derechos y tendrá las obligaciones que se le informan en documento adjunto."

### Tercero.

Tras la notificación del trámite de alegaciones y la propuesta de liquidación provisional, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Galicia de la AEAT, con fecha 29 de septiembre de 2013, dictó la resolución con liquidación provisional de la que se derivaba una cantidad a devolver de 217.136,90 euros. Los hechos y fundamentos de Derecho que motivan la resolución fueron los siguientes:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se modifican las bases imponibles y cuotas por operaciones realizadas en régimen general como consecuencia de operaciones no declaradas y sujetas a gravamen conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992. En particular, se aumenta la base imponible en 697.201,88 euros y la cuota de IVA devengado en 146.412,39 euros como consecuencia de aplicar la regla de inversión de sujeto pasivo y , por tanto, autorrepercutir el IVA al tipo del 21% para las siguientes facturas recibidas de **E SA**: 94920211, 94920212, 94920213, 94920208, 94920209, 94920210, 94920205, 94920206 y 94920207.

En efecto, con fecha 31/10/2012 entró en vigor la Ley 7/2012 que introdujo un nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo (apartado f) en el art. 84.uno.2º de la LIVA: ' Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones'.

Dicho supuesto es aplicable a la obra a la que hacen referencia las facturas anteriores pues dicha obra consiste , tal como se establece en el contrato aportado de fecha 19 de marzo de 2012 , en 'el diseño, suministro, montaje y puesta en marcha en condiciones 'llave en mano' para ' la construcción de una nueva posición de válvulas (...) y una Estación de Regulación y Medida'.

Esto es, se trata de una ejecución de obra que tiene por objeto la construcción de una edificación, de acuerdo con el concepto de edificación recogido en el art. 6 de la LIVA.

- Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores, en concepto de adquisiciones de bienes de inversión, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992. Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores, en concepto de adquisiciones de bienes de inversión, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992. En particular, no se admite la deducción del IVA soportado en la factura nº 001 recibida de **ME SL** por la compra de '...'. Se trata de una factura de compra de bienes que no se consideran afectos, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial del contribuyente, tal como indica el art. 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, (LIVA). Asimismo el art. 96 de la LIVA indica en su apartado uno, que no podrán ser objeto de deducción en ninguna proporción, entre otros, los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

- En fecha 21 de agosto de 2013 el contribuyente presenta alegaciones a la propuesta que se le formula las cuales son desestimadas por los motivos siguientes:

1º) Respecto de las facturas recibidas de **E SA**, si bien la fecha de emisión de las mismas son todas de fecha 18-10-2012, la fecha que determina la aplicabilidad o no del nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo contemplado en el art. 84.uno.2ºf) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE del 30), en VIGOR desde 31 de octubre de 2012) es la fecha de devengo de las operaciones que se facturan. Dicha fecha, de acuerdo con lo manifestado por el contribuyente en su escrito de contestación al requerimiento, se produce en enero de 2013 al ser ese el período el de pago de las facturas y producirse el devengo por pago anticipado (art. 75.dos de la LIVA) al tratarse de facturas enmarcadas dentro de un contrato de ejecución de obra.

2º) En cuanto a la deducibilidad del IVA soportado en la factura 001 de **ME SL**. Hay que indicar lo siguiente: De acuerdo con los criterios contenidos en jurisprudencia de la Audiencia Nacional (AN) en sentencias de 7 de diciembre de 2007 (recurso 313/2006) y de 21 de octubre de 2008 (recurso 326/2006), así como el criterio del TEAC en Resolución de 26 de octubre de 2005, dictada en unificación de criterio, número de reclamación 2588/2003, esta administración considera que los objetos facturados en fac. nº 001 de **ME SL** deben considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario.

- En efecto, el apartado 4º del artículo 7 de la Ley del IVA establece que: «se consideran no sujetas: «Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario. A 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 90,15 €, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

- Así, tal como señala el TEAC, o 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 compatible 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.

- De los preceptos analizados, pueden obtenerse las siguientes conclusiones:- Que no cabe entender que todos los objetos que llevan grabada la marca publicitaria carecen de valor comercial o de mercado, y en este caso, analizando la foto de la carpeta que envía el contribuyente acompañando a su escrito de alegaciones, se observa que la mención publicitaria se sitúa en la carpeta que contiene el objeto que se entrega no en el objeto mismo- Tampoco que como todos los objetos tiene 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.

El hecho de que esta 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.

De acuerdo con lo expuesto, esta Administración 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."

La referida resolución fue notificada a la entidad interesada con fecha 7 de octubre de 2013.

#### Cuarto.

Disconforme con el acuerdo referido, la entidad interesada, **RN**, interpuso, en fecha 7 de noviembre de 2013, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, que fue registrada con nº 15/4813/2013. La entidad formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1º. Que de las dos cuestiones regularizadas en la liquidación, discrepa únicamente de una de ellas, por la que se deniega la deducibilidad del IVA soportado en la factura 001 emitida por **ME, S.L.**

2º. Que dado que la cuota regularizada que considera impropcedente es inferior a 6.000 euros, la reclamación debe tramitarse por el procedimiento abreviado.

3º. Que se trata de una campaña de marketing, consistente en una serie de carpetas que llevan impreso en su parte exterior el logo de la empresa, y que incluyen en su parte interior una serigrafía. La campaña está orientada a difundir una imagen de empresa como responsable con el Medio ambiente y el entorno en que se ubica. Las carpetas se remiten a personalidades relacionadas con el ámbito de actuación de la empresa.

4º. Considera que se trata de un gasto de publicidad o marketing, por lo que debe aceptarse la deducibilidad del IVA soportado. Y que no se trata de atenciones a clientes, ya que no concurre "animus donandi" en la entrega, además de que los destinatarios no son clientes.

5º. Considera que los artículos señalados encajan en el concepto de objetos publicitarios de escaso valor, figurando la mención publicitaria en la carpeta, y no teniendo apenas valor la serigrafía en sí misma considerada.

El TEAR de Galicia, con fecha 15 de mayo de 2015, resolvió la reclamación de referencia desestimando todas las pretensiones de la reclamante. La resolución se notificó con fecha 10 de junio de 2015.

#### Quinto.

Disconforme con la resolución del TEAR de Galicia referida en el antecedente previo, la entidad AN, con fecha 10 de julio de 2015, interpuso frente a ella el presente recurso de alzada ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), que fue registrado con R.G. 6015/2015. La entidad reitera las alegaciones efectuadas ante el Tribunal Regional sosteniendo que el IVA soportado en la factura emitida por **ME, S.L.** es plenamente deducible puesto que se trata de una campaña de publicidad y marketing de la empresa, no de atenciones a clientes, y que los objetos entregados son bienes de escaso valor, a efectos de lo dispuesto en el artículo 7.4º de la Ley de IVA.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Galicia referida en el antecedente primero de la presente resolución.

### Tercero.

La cuestión objeto de controversia en la presente resolución consiste en la deducibilidad del IVA soportado por la entidad reclamante **RN, S.A.**, en la factura nº 001 emitida por la entidad ME, S.L, con fecha 2 de enero de 2013, por el concepto "...", figurando como cantidad 150, precio unitario, 186,00 euros y la base imponible 27.900,00 euros. El importe total de la factura ascendía a 33.759,00 euros (IVA soportado, 5.859,00 euros).

La Administración en el acuerdo de liquidación provisional y el TEAR de Galicia en su resolución, denegaron la deducibilidad del IVA soportado por la reclamante en la referida factura conforme al artículo 96.Uno 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido (en adelante, Ley del IVA), el cual dispone:

"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 a los mismos:

(...)

5.º Los 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 2.o y 4.o de esta Ley.

(...)"

Entiende la reclamante que es precisamente esta excepción del artículo 7, ordinal 4º, la que es aplicable en el presente supuesto.

El citado artículo 7, ordinal 4º, en su redacción vigente en la fecha a la que se refiere la reclamación, señalaba que:

"No estarán sujetas al impuesto:

(...)

4.º 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, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita."

Alega la reclamante que la entidad realizó "distintas campañas de marketing orientadas a dar a conocer las buenas prácticas de la empresa y su responsabilidad con el medio ambiente y con el entorno en el que se ubica.

En el caso que aquí se analiza, la campaña se ha plasmado en la elaboración de una serie de carpetas que llevan impreso en su parte exterior el logo de **RN** y que incluyen en su parte interior una serigrafía.

Dicha serigrafía corresponde a un cuadro realizado por un artista que la empresa selecciona con carácter previo entre diversos artistas del entorno local o regional, al que se le encomienda la elaboración de un cuadro cuya temática ha de estar relacionada con la vida local en el municipio en el que se desarrolla la actividad de la empresa (...) y su mundo marino."

Del referido artículo 7.4º de la Ley del IVA se desprende que, para que los referidos objetos pudieran considerarse de carácter publicitario, a los efectos de dicha norma, deben cumplirse dos requisitos:

- a) Que carezcan de valor comercial intrínseco.
- b) Que en ellos se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Asimismo, el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural no puede exceder de 15.000 pesetas (90,15 euros).

A este respecto, este Tribunal se ha pronunciado con anterioridad en cuanto al requisito referido de que el objeto carezca de valor comercial intrínseco, a efectos del artículo 7.4º de la Ley del IVA, en su resolución, con calificación de doctrina, de fecha 22 de mayo de 2014 (R.G. 5489/2011), que reitera el criterio de la resolución de 8 de junio de 2010 (R.G. 3171/2008), que había sido confirmada por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 28 de junio de 2012.

En el presente supuesto, tal como alega la entidad reclamante, los objetos entregados eran unas carpetas que contenían una serigrafía, consistente en un cuadro de una temática relacionada con la vida del municipio que se encargaba a un artista local. El logo de la empresa figuraba únicamente en la carpeta, pero no en la serigrafía. De este modo, la única mención existente de la entidad en los objetos entregados figuraba en la parte exterior, en el envoltorio, no en el contenido, en el propio objeto que se entrega, que es el cuadro.

En estas circunstancias, no cabe entender cumplido el requisito exigido por el artículo 7.4º de la Ley de IVA de que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria, por lo que no puede entenderse que constituyan objetos de carácter publicitario a estos efectos.

En consecuencia, no cumpliéndose el requisito más evidente de la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria en los objetos entregados, ha de concluirse que no puede aplicarse el artículo 7.4º de la Ley de IVA y, por consiguiente, la cuota de IVA soportado en la factura objeto de la presente controversia no puede ser objeto de deducción conforme al artículo 96.Uno.5º de la misma norma, debiendo desestimarse, por tanto, la pretensión de la reclamante y confirmarse la resolución impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.