

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074344

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 401/2016

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Cuotas soportadas por la adquisición de mobiliario de terraza destinado gratuitamente a clientes del sujeto pasivo.* 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 y, por ello, estima que las cuotas no tienen carácter deducible de conformidad con lo dispuesto en el art. 96.Uno.5.º de Ley 37/1992 (Ley IVA). El problema surge al precisar lo que debe entenderse por objetos de carácter publicitario. Así, vienen tipificados por dos notas, una de ellas es la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria y no presenta problema alguno de interpretación y, la otra, que carezcan de valor comercial intrínseco. 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 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 Ley 37/1992 (Ley IVA) no tienen el carácter de objeto publicitario pues, 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. Además, tampoco consta probado en el expediente que el volumen de entregas a cada uno de los adquirentes no haya excedido los importes marcado por la Ley IVA ni que se proporcionen a clientes a través de otro tipo de operaciones, como pudiera ser la cesión de su uso. **(Criterio 1 de 2)**

Cesiones gratuitas de bienes que se facturan con IVA y después se abonan, pretendiendo su calificación como descuentos en especie. Señala la contribuyente que nos encontramos ante una única operación comercial global de venta de cerveza, reflejándose ambas entregas (la de la cerveza y la del mobiliario de terraza) en las mismas facturas. Por su parte, la Inspección señala que en realidad, se producen dos entregas distintas, una de cerveza y otra de mobiliario de terraza que, aun documentándose en una misma factura y por un hipotético precio único, constituyen dos operaciones independientes, una efectuada a título oneroso por el importe total de la contraprestación y, otro, efectuada de forma gratuita. Considera que la operativa realizada por el obligado tributario de cargo y abono por el mismo importe en factura del mobiliario de terraza no puede calificarse como un «descuento en especie», a pesar de realizarse en la misma factura y en el mismo momento en que la operación se realizó.

La Inspección señala que si bien es práctica frecuente dentro del ámbito empresarial, y más en el sector de la actividad objeto de comprobación, el otorgamiento de descuentos o bonificaciones como método para incentivar las ventas y que estos pueden ser descuentos concedidos por cantidad relativos a una operación u otros de análogos características, en esencia y conceptualmente, los términos descuentos, rebajas o bonificaciones deben comprender una reducción (parcial) del precio total de la entrega y no una reducción total de dicho precio, pues entonces nos encontramos ante una entrega gratuita del bienes sujeta al Impuesto.

Evidentemente, las atenciones a clientes suelen guardar relación con la importancia, real o potencial, de los destinatarios de dichas atenciones, y este sistema de descuentos no es sino una medida de la importancia de los clientes a los que se ofrecen dichos regalos en proporción a la misma. En este sentido,

el propio obligado tributario reconoce que esta política de descuentos tenía como factores determinantes el consumo potencial estimado y el mercado. El equipo comercial en función de la potencialidad de consumo, la ubicación del establecimiento, imagen, madurez del mercado concedían un mayor o menor descuento. Dicho esto, se descarta la pretendida calificación como descuento. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 79.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdos de liquidación dictados con fecha dos de ellos el 11 de diciembre de 2015 y el 15 de diciembre de 2015 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-00401-2016	11/01/2016	20/01/2016
00-00437-2016	11/01/2016	20/01/2016
00-00440-2016	11/01/2016	20/01/2016

Segundo.

Con fecha 11 de diciembre de 2015, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2010 y 2011, derivado del acta de disconformidad número **A02-...72** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **X ESPAÑA S.A.**, en calidad de sucesora de **X ESPAÑA DISTRIBUCIÓN, S.L.** A tal efecto, la Administración tributaria señaló una cantidad a ingresar de 14.121,70 euros, incluidos intereses de demora por valor de 2.578,30 euros.

Dicho acuerdo fue notificado al obligado tributario el día 16 del mismo mes y año.

Asimismo, ese mismo día 11 de diciembre de 2015, el mismo órgano administrativo dictó otro Acuerdo de liquidación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, derivado del acta de disconformidad número **A02-...55** incoada en el seno de otro procedimiento iniciado con fecha 13 de febrero de 2014 respecto a la hoy recurrente. Este acuerdo de liquidación fue notificado al obligado tributario el día 14 de diciembre de 2015, resultando una cantidad a pagar de 3.482.025,47 euros, incluidos intereses de demora por valor de 633.167 euros.

Posteriormente, con fecha 15 de diciembre de 2015 se giró un nuevo acuerdo de liquidación respecto al mismo obligado tributario, como sucesor de **AB SAU**, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2010, 2011 y 2012. Este acuerdo de liquidación derivaba del acta de disconformidad número **A02-...74** y señalaba una cantidad a ingresar de 412.431,97 euros, incluidos intereses de demora por importe de 74.463,05 euros. Dicho acuerdo fue notificado al obligado tributario el día 16 del mismo mes y año.

La actividad principal desarrollada por el obligado tributario en los periodos comprobados, se encontraba clasificada en el epígrafe de I.A.E (Empresario) 6.126, COM. MAY. BEBIDAS Y TABACO.

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **X ESPAÑA SA.**, conforme a la información obrante en el registro mercantil, ésta era la de fabricación, comercialización y venta de cualquier tipo de bebidas alcohólicas o no y, especialmente, de cervezas de malta, bebidas carbónicas, refrescos de toda índole zumos, agua, hielo y ácido carbónico.

En el curso de los tres procedimientos de inspección antes referidas, las actuaciones de comprobación e investigación pusieron de manifiesto que el obligado tributario, respecto a determinados clientes de hostelería (HORECA) y/o distribuidores, actuaba emitiendo factura repercutiendo el IVA correspondiente a la venta de cerveza así como a la entrega del PLV grande y pequeño.

Los elementos que configuraban el llamado PLV eran los siguientes:

- PLV GRANDE: Se trataba de material de terraza de hostelería: mesas, sillas, sombrillas, peanas, etc. destinado a los clientes de hostelería (HORECA).

- PLV PEQUEÑO: Se trataba de material de hostelería: vasos, jarras, copas, abridores, etc. destinado a los clientes de hostelería (HORECA).

Posteriormente y en la misma, o en una nueva factura de abono con una secuencia temporal muy reducida, calificando como descuento en especie, la reclamante abonaba con su correspondiente IVA, los materiales de PLV entregados.

El obligado tributario presentó escrito de alegaciones, señalando que no realizaba ni adquiría regalos destinados a ser entregados gratuitamente a clientes (establecimientos de hostelería). Todas estas entregas de bienes, en su opinión, respondían a una política de captación y fidelización de clientes, llevada a cabo a través de la concesión de descuentos que tenían como factores determinantes el consumo potencial estimado y el mercado. El equipo comercial en función de la potencialidad de consumo, la ubicación, imagen y madurez del mercado concedía un mayor o menor importe de descuento.

La Inspección, una vez analizadas las distintas modalidades contractuales de promoción, consideró que las entregas y posteriores abonos en facturas a los clientes de hostelería y/o distribuidores de PLV no tenían la consideración de descuentos en especie, por lo procedía recalificar y cuantificar la base imponible de los ejercicios objeto de comprobación. A juicio de la Inspección, quedó acreditado que la entrega de PLV (mesas, sillas, sombrillas, peanas, vasos, copas, abridores...) a los clientes de hostelería se realizaba de forma gratuita, no siendo objetos de carácter publicitario ya que, aunque llevaban la marca de los productos suministrados por X ESPAÑA, no carecían de valor comercial intrínseco, puesto que lo que hacían era suplir las necesidades del cliente de hostelería, que, de no ser por la entrega de dichos objetos, deberían adquirir otros similares para ejercer su actividad.

Cuando la entidad adquiría los referidos elementos, ya conocía que su destino iba a ser el de entregarlos gratuitamente a sus clientes de hostelería.

En consecuencia, en aplicación del artículo 96.Uno 5º de la Ley del IVA, la Inspección consideró que las cuotas soportadas en la adquisición del PLV destinado a HORECA, no pueden ser objeto de deducción, al tratarse de cuotas soportadas en la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes.

Por el contrario, sí que admitió la deducibilidad del IVA soportado en las entregas de PLV pequeño a los clientes de alimentación por considerar que tales entregas sí que podían ser encuadradas dentro de la definición de objeto publicitario, a los efectos de la Ley del IVA.

Tercero.

Con fecha 11 de enero de 2016, el obligado tributario, disconforme con los anteriores acuerdos de liquidación, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central las reclamaciones económico-administrativas nº 401/2016, 437/2016 y 440/2016, que nos ocupan, solicitando la anulación de los acuerdos impugnados. Así como la acumulación de las tres reclamaciones.

Puesto de manifiesto los expedientes, el obligado tributario presentó escrito en el que alegaba que, a pesar de la consideración por parte de la Inspección de que en el presente caso, se producían en realidad dos entregas distintas, una de cerveza y otra de PLV, que aún documentándose en una misma factura y por un hipotético precio único, constituían dos operaciones independientes, una efectuada a título oneroso por el importe total de la contraprestación, y otra efectuada de forma gratuita, únicamente se trataba de una operación comercial

global de venta de cerveza, siendo, en su opinión, indiferente cómo se materializara el citado descuento. De hecho, continúa señalando que el término "descuento en especie" no tiene virtualidad alguna, por cuanto, en definitiva, todo descuento se corresponde con una menor cantidad de dinero a pagar a cambio de unos bienes, sean éstos cerveza, sean PLV y, en consecuencia, siendo así que ambas entregas se reflejaban en las mismas facturas, no tenía sentido que el resultado fuera distinto si el mismo descuento se imputaba a una entrega (la de PLV) u otra (la de cerveza).

Finalmente, el recurrente señala que la Inspección debió aplicar, conforme al principio de seguridad jurídica, la doctrina de los actos propios sustentada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias.

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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Confirmar si los acuerdos de liquidación dictados son ajustados a derecho.

Cuarto.

Con carácter previo a la resolución del fondo de la cuestión planteada, la entidad reclamante alega que la Administración ha modificado su criterio respecto de las actuaciones inspectoras anteriores, por lo que se habría producido una vulneración de la doctrina de los actos propios.

En relación con esta cuestión, se debe señalar que el caso expuesto no constituye violación de la doctrina de los actos propios, puesto que no existe "acto propio" alguno contra el que se haya vuelto, y ello de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos, concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica que: "para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero". También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

A este respecto, es conveniente traer a colación la más reciente sentencia del Tribunal Supremo 5182/2012, de 21 de junio, que establece, en cuanto a la doctrina de actos propios, lo siguiente:

"No hay infracción del principio que prohíbe el "venire contra factum proprium" por la sola razón de que no hay acto propio alguno, en el sentido técnico legal, es decir, limitado a que se hubieren dictado actos administrativos favorables en uno u otro sentido para el interesado, respecto del mismo concepto fiscal y ejercicio en relación al cual se invoca tal doctrina.

En cualquier caso, lo que no sería admisible es la perpetuación de situaciones de ilegalidad consentidas, toleradas o inadvertidas por la Administración en el pasado, puesto que tal conducta puramente omisiva, si no se

ha formalizado en actos administrativos favorables al contribuyente, no puede ser invocada por éste para seguir disfrutando de una situación de ilegalidad, que es lo que se viene a sostener en la demanda.

En el mismo sentido cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de febrero de 2016 (nº de recurso 4048/2013), que establece lo siguiente:

"Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en e/ administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3).

Recordemos que, respecto de la confianza legítima, venimos declarando de modo reiterado, por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 257 /2009), que:

«el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundada mente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio.

Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium"».

En el presente caso, la entidad reclamante no designa los elementos de prueba que acrediten que los hechos y circunstancias existentes en el momento de dictarse ambos acuerdos de liquidación fueran los mismos, puesto que tan sólo se limita a señalar que "la operativa de facturación y descuento del importe correspondiente al PLV fue puesta en práctica hace más de diez años, habiéndose venido aceptando el citado criterio por parte de la Administración en sucesivas inspecciones, a pesar de ser una cuestión sujeta siempre a revisión, dada su importancia en el sector a que la recurrente pertenece." Así, conforme al apartado 1 del artículo 105 de LGT, "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo." El apartado 2 aclara que: "2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

Las liquidaciones a las que se refieren las reclamaciones de las que ahora se conoce no vulneran la doctrina de los actos propios de la Administración tributaria conforme a la doctrina del Tribunal Supremo existente al respecto y expuesta anteriormente, puesto que no existe "acto propio" alguno. Así, para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero o se vuelva contra ella, no siendo ésta la situación que se produce en este caso.

En consecuencia, no cabe apreciar esta alegación de la reclamante.

Quinto.

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.Uno.5º de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).

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 concurrir para considerar determinados bienes como objetos publicitarios.

Señala la citada resolución, en su fundamento de derecho segundo, lo siguiente:

"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 euros), 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 2588/2003 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- no 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 4º, de la Ley del IVA 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 consigne 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.

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 lo siguiente:

"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.5º).

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, vasos, 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 euros), 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 por cuanto, 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. 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 ni que se proporcionen a clientes a través de otro tipo de operaciones, como pudiera ser la cesión de su uso, de lo que se concluye que ha de confirmarse la conclusión alcanzada por la Inspección.

Sexto.

Finalmente, señala la reclamante que la operación descrita en los antecedentes de hecho de la presente resolución es realmente una única operación comercial global de venta de cerveza, reflejándose ambas entregas (la de la cerveza y la del PLV) en las mismas facturas.

A este respecto, señala la Inspección que se producían en realidad dos entregas distintas, una de cerveza y otra de PLV que, aún documentándose en una misma factura y por un hipotético precio único, constituyen dos operaciones independientes, una efectuada a título oneroso por el importe total de la contraprestación y, otro, efectuada de forma gratuita.

En este sentido, la Inspección considera que la operativa realizada por el obligado tributario de cargo y abono por el mismo importe en factura del material de PLV no puede calificarse como un "descuento en especie", a pesar de realizarse en la misma factura y en el mismo momento en que la operación se realizó. El obligado tributario alega ante este Tribunal Central que esta forma de proceder obedece a una política comercial, en la que se transmite conjuntamente la cerveza y el material PLV, haciendo un descuento que, se denomina "en especie" por la operación global y que coincide con el importe de dicho material, siendo posible un descuento por el importe total del bien transmitido.

En este sentido, la Inspección señala que si bien es práctica frecuente dentro del ámbito empresarial, y más en el sector de la actividad objeto de comprobación, el otorgamiento de descuentos o bonificaciones como método para incentivar las ventas y que estos pueden ser descuentos concedidos por cantidad relativos a una operación u otros de análogos características, en esencia y conceptualmente, los términos descuentos, rebajas o bonificaciones deben comprender una reducción (parcial) del precio total de la entrega y no una reducción total de dicho precio, pues entonces nos encontramos ante una entrega gratuita del bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

A este respecto, debemos señalar que el término descuento se puede definir, como la rebaja o compensación de una parte de la deuda, y el verbo descontar como rebajar una cantidad al tiempo de pagar una cuenta, una factura o un pagaré.

No es el caso de este supuesto. No existe deuda pendiente, ni se rebaja una cantidad al tiempo de pagar o después de pagado. Tampoco se rebaja el importe satisfecho en futuras compras en atención al volumen alcanzado.

Antes bien, nos encontramos con las atenciones a clientes que se materializan en entregas que se efectúan sin contraprestación. En el mundo de la empresa es difícil encontrar supuestos de liberalidades puras, sin que de ellas se espere un resultado que no tiene porqué coincidir con la contraprestación característica de un contrato sinalagmático, sino que puede consistir en una respuesta del destinatario de dicha liberalidad, que puede producirse o no.

Con esta política de regalos, el sujeto pasivo pretende fidelizar a su clientela, es decir, que sus clientes adquieran en sus establecimientos, y no en otros, los productos que vende atraídos por la posibilidad de acceder a dichos regalos.

Evidentemente, las atenciones a clientes suelen guardar relación con la importancia, real o potencial, de los destinatarios de dichas atenciones, y este sistema de descuentos no es sino una medida de la importancia de los clientes a los que se ofrecen dichos regalos en proporción a la misma. En este sentido, el propio obligado tributario reconoce que esta política de descuentos tenía como factores determinantes el consumo potencial estimado y el mercado. El equipo comercial en función de la potencialidad de consumo, la ubicación del establecimiento, imagen, madurez del mercado concedían un mayor o menor descuento.

En este sentido se ha pronunciado recientemente la Audiencia Nacional, en la Sentencia número 198/2016, de 17 de mayo de 2016, al señalar en su fundamento de derecho cuarto, lo siguiente:

"Debemos subrayar que la actividad de la empresa recurrente consiste en la fabricación y comercialización de bebidas por lo que la entrega del material de terraza es una atención con clientes al margen de esa actividad principal, sin que exista una relación directa e inmediata entre productos suministrados y la entrega del mobiliario de terraza, vinculación imprescindible para dar un tratamiento conjunto a efectos de IVA a dicha operación. Para poder considerar que dicha cesión se efectúa a título oneroso y que su contraprestación está comprendida en el precio satisfecho por las bebidas es necesario que la cesión del mobiliario de terraza esté condicionada a la realización de otras operaciones, éstas efectuadas indiscutiblemente a título oneroso, y que se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos cuyo uso se haya cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión. En este caso no consta acreditado que la entrega de ese mobiliario de terraza tenga lugar a cambio de la asunción por parte de los establecimientos de hostelería de algún tipo de compromiso, ni tampoco es posible establecer una equivalencia entre volumen de ventas y mobiliario entregado."

En el caso que nos ocupa, la entidad recurrente ha basado sus alegaciones en defender que su modo de actuar responde a un descuento en especie (lo cual será analizado en el fundamento de derecho siguiente), pero en ningún momento ha acreditado la existencia de una cesión en el uso del material de PLV grande que pudiera suponer que dicha cesión se efectúa a título oneroso y que su contraprestación estaba comprendida en el precio satisfecho por las bebidas. Por todo ello debemos entender, al no haber sido probado lo contrario, que estas entregas gratuitas de material de hostelería están englobadas dentro del concepto de atención de clientes u operaciones efectuadas a título gratuito.

La regulación en la normativa comunitaria de los descuentos y su incidencia en la base imponible del IVA se efectúa en el artículo 79 de la Directiva 2006/112, del Consejo, (antiguo artículo 11, parte A, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva) cuya transposición se produce a través del artículo 78.Tres.2º de la Ley del IVA que dispone que no se incluirán en la base imponible "los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio

de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella."

Este Tribunal Central considera que en la operativa realizada por el obligado tributario no puede considerarse que se produzca la concesión de descuento alguno "en especie", ya que el término descuento no puede comprender una reducción del precio correspondiente al coste total de una entrega de bienes. Así se establece por la jurisprudencia comunitaria en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de 27 de abril de 1999, asunto C-48/97, Kuwait Petroleum, que se expresa en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

"15. A este respecto, con carácter preliminar, hay que destacar que la propia Kuwait no afirma haber concedido a sus clientes una rebaja o descuento de precio en el sentido de dicha disposición. Por el contrario, alega que los clientes abonaban, por los bienes entregados a cambio de los vales Q8, una parte del precio pagado al adquirir gasolina. En consecuencia, estima que la primera cuestión no es pertinente.

16. Como acertadamente han señalado los Gobiernos del Reino Unido, francés y portugués, la concesión de una rebaja o de un descuento de precio presupone la entrega de un bien a título oneroso. En efecto, los propios términos de "rebaja" y "descuento" hacen referencia a una reducción únicamente parcial del precio total convenido. Por el contrario, cuando la reducción representa el 100 % del precio, en realidad se trata de una entrega a título gratuito. Pues bien, la transmisión de un Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas bien a título gratuito está comprendida en el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138).

17. Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión que el artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) debe interpretarse en el sentido de que los términos "rebajas" y "descuentos" no pueden comprender una reducción de precio correspondiente al coste total de una entrega de bienes.

(...)."

Debe descartarse, pues, que operaciones que carecen de contraprestación sean consideradas como transacciones respecto a las cuales se ha concedido un descuento de importe equivalente al total del precio que, de otro modo, habría de exigirse por ellas.

La operativa que se despliega por la reclamante más bien se asemeja a la descrita por el TJUE en su sentencia de 7 de octubre de 2010, asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09, Loyalty Management UK Ltd y Baxi Group Ltd, en la que se concluye lo siguiente:

51. A este respecto, se desprende de la jurisprudencia que una entrega de bienes o una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el bien entregado o el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en particular, en materia de prestaciones de servicios, la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12).

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

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

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

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

Operaciones que se realizan de forma conjunta, de suerte que la existencia de las que se ofertan como regalos o atenciones a clientes carece de efecto en el precio o contraprestación de las que se califican como onerosas, han de calificarse, pues, como gratuitas. Tal es el caso sometido a la consideración del TJUE en las dos sentencias que se han referido, en las que se descarta que el precio conjunto pagado por ellas haya de imputarse proporcionalmente a unas y otras o que las que se ofertan gratuitamente deban calificarse como operaciones para las que se ha concedido un descuento equivalente al total de su importe, confirmándose el carácter gratuito de las así calificadas cuando ocurre que su presencia carece de consecuencias en el precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas contra el pago de una contraprestación.

Las operaciones a las que se contraen las liquidaciones de las que traen causa las reclamaciones de las que ahora se conoce han de considerarse, pues, como gratuitas, no constitutivas de descuento alguno, y que no cumplen con los requisitos establecidos por el legislador para considerarse como objeto publicitario. Procede, pues, confirmar la regularización practicada por la Inspección, lo que supone que las cuotas soportadas en la adquisición de dichos bienes no tengan la consideración de deducibles, conforme dispone el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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