

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075776

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 523/2016

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Entregas de material promocional que no forman parte del tráfico habitual de la empresa a cambio de puntos.* La Inspección considera que las cuotas soportadas en la adquisición de material promocional no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, por tratarse de cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, o por importación de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. Por su parte, la entidad entiende que estos artículos sólo pueden ser conseguidos por parte de los clientes si cumplen con los volúmenes de compras de refrescos dentro de las fechas establecidas al efecto en las bases de la promoción, por lo que no pueden considerarse entregas efectuadas a título gratuito, de conformidad con el art. 79.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA). De forma subsidiaria, alega asimismo que se trata de un descuento en el precio pues por un precio único se está adquiriendo un conjunto de productos, siendo éste, un descuento a posteriori y en especie.

Pues bien, de la documentación que obra en el expediente, no se puede afirmar que la entrega de estos productos pueda considerarse como operaciones a título oneroso sino todo lo contrario, por cuanto, entre otras cuestiones, su entrega a los clientes es independiente de las compras de bebidas efectuadas en un sentido cuantitativo, es decir, que en nada afecta a los precios por adquisición de bebidas la posterior entrega del denominado material promocional; en un sentido temporal, pues la entrega de este material promocional se produce después de la acumulación de "puntos" lo cual puede producirse tras una o varias compras y siempre que el cliente solicite que se realice la entrega de un producto concreto, solicitud que puede incluso no llegar a producirse, y en un sentido cualitativo, pues este tipo de productos -televisores, "iphones", robots de cocina, etc- en nada están relacionados con los productos que constituyen el objeto de la actividad del contribuyente, hasta el punto que ni siquiera incorporan la marca comercial o mención publicitaria alguna del reclamante o del proveedor, desconociéndose asimismo la identidad de los destinatarios de estos productos. Teniendo en cuenta todo lo anterior se considera por tanto adecuada su calificación como atenciones a clientes del art. 96.Uno.5º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), al tratarse de entregas gratuitas y de carácter autónomo, de productos que no cabe encuadrar dentro de la definición de objetos de carácter publicitario. **(Criterio 1 de 2)**

Hecho imponible. Entregas y prestaciones de servicios. Operaciones no sujetas. *Entrega de las tarjetas regalo que permiten al poseedor de la misma la adquisición de los diversos productos ofertados en las tiendas de la empresa emisora de la misma, aplicando como pago el importe disponible en la tarjeta.* En cuanto a la alegación referida a la improcedencia de la repercusión del IVA en la adquisición de las referidas tarjetas regalo, cabe destacar la reciente Directiva Comunitaria 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) en lo que respecta al tratamiento de los bonos y vales canjeables, entre los que se incluyen las tarjetas regalo, debiendo tener en cuenta que si bien las disposiciones relativas al tratamiento de los bonos a efectos del IVA solo deben aplicarse a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018 y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros, establecen el tratamiento de esta figura. Así, de acuerdo con la misma, los bonos o vales canjeables pueden ser de dos tipos: univalentes y polivalentes, también denominados estos últimos como bonos multiuso.

Los bonos univalentes son aquellos que en el mismo momento de su emisión se conoce el lugar de realización de la entrega de bienes o de la prestación de servicios a la que van asociados así como las cuotas del IVA que corresponden al devengo de dicho hecho imponible, mientras que los bonos polivalentes son, por el contrario, aquellos que en el momento de su emisión no están suficientemente

identificados ni la naturaleza de los bienes o servicios que pueden adquirirse mediante la presentación de los mismos ni el lugar en que dicha adquisición va a efectuarse, desconocimiento que hace que en el momento de la emisión no se pueda determinar de forma correcta el tratamiento en el IVA de su entrega, encuadrándose las tarjetas regalo descritas en el presente caso dentro de estos bonos polivalentes o multiuso.

Dicho esto, la entrega de este tipo de tarjetas no está sujeta al Impuesto ya que en el momento de su entrega no están suficientemente identificados ni la naturaleza de los bienes o servicios que pueden adquirirse mediante la presentación de las mismas, ni el lugar en que dicha adquisición va a efectuarse, desconocimiento que hace que en dicho momento no se pueda determinar de forma correcta el tratamiento a efectos de IVA. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7, 78, 79 y 96.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 79, 168 y 176.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 14.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 179, 183, 191, 193 y 211.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-00523-2016	14/01/2016	22/01/2016
00-04784-2016	29/07/2016	03/08/2016

- La reclamación 00-00523-2016 se ha interpuesto contra el acuerdo de liquidación **A23-...42** de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, relativo al IVA, períodos 2010 a 2012.

- La reclamación 00-04784-2016 se ha interpuesto contra el acuerdo de imposición de sanción derivado de las anteriores actuaciones.

Segundo.

En fecha 17 de diciembre de 2015, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo de liquidación del IVA 2010 a 2012 (**A23-...42**) a cargo de **X S.L.** del que resultaba una deuda a ingresar de 2.043.712,77 euros, de los que 1.685.081,82 euros correspondían a cuota y 358.630,95 a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 18 de diciembre de 2015.

Tercero.

Las actuaciones inspectoras de las que resultó dicho acuerdo se iniciaron el día 5 de marzo de 2014, mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido, entre otros conceptos, al IVA periodos 02/2010 a 12/2012.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IVA, se formalizó con fecha 29 de junio de 2015, acta de disconformidad con número de referencia **A02-...42**, y su preceptivo informe.

Los hechos relevantes, derivados de las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección, a tener cuenta para la resolución del presente expediente son, en síntesis, los siguientes:

- Material de terraza y material de publicidad en puntos de venta de hostelería.

En los períodos objeto de comprobación la sociedad ha realizado entregas gratuitas a clientes de materiales que incorporan la marca de los productos suministrados. Durante la comprobación, dichos elementos han sido agrupados en dos categorías, "material de terraza" (sillas, mesas, neveras, mostradores, etc.) y "PLV hostelería" (objetos de carácter publicitario distintos del mobiliario de terraza, tales como cubiteras, expositores, servilleteros, abridores o pizarras). El obligado tributario ha deducido las cuotas de IVA soportadas en su adquisición y no ha repercutido el impuesto en el momento de la entrega, por entender que tal operación de entrega no se encuentra sujeta al impuesto.

Por aplicación del artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, la Inspección considera que las cuotas soportadas en su adquisición no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, por tratarse de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes.

- Material promocional asociado a catálogos

En los períodos objeto de comprobación la sociedad ha realizado entregas gratuitas a clientes de materiales que no incorporan la marca de los productos suministrados. Se trata productos electrónicos y electrodomésticos, denominados "material promocional", tales como microcadenas, lavadoras, planchas, secadoras, "home cinemas", "ipods", "iphones", entre otros. Asimismo, ha entregado tarjetas regalo de **W**. En ambos casos, el obligado tributario ha deducido las cuotas de IVA soportadas en su adquisición y no ha repercutido el impuesto en el momento de la entrega.

En este caso, por aplicación también del artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, la Inspección considera que las cuotas soportadas en su adquisición no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, por tratarse de cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, o por importación de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. Igualmente, por aplicación del citado precepto, resulta improcedente la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de tarjetas regalo de **W**.

- Acuerdos internacionales

La entidad belga **ZR NV**, integrada en el Grupo **Z Company**, tiene suscritos Acuerdos Internacionales para la prestación de servicios de marketing con determinadas entidades del sector de distribución en grandes superficies. En desarrollo de tales Acuerdos Internacionales, el obligado tributario ha soportado, y se ha deducido, cuotas de IVA como consecuencia de los servicios facturados al mismo por filiales españolas de grupos multinacionales del sector de distribución de grandes superficies. La facturación recibida directamente de las filiales nacionales corresponde a las marcas **Q**, **Y**, **P** y **N**. En las facturas aportadas por el obligado tributario figuran conceptos tales como "publicidad especial", "acuerdos internacionales 200..." o uno más genérico todavía, "otras aportaciones" en el caso de las facturas procedentes de **N**. En el caso de los cargos procedentes de **Y**, ni siquiera se ha aportado factura. Simplemente en el documento aportado, que contiene la relación de cargos recibidos de clientes en virtud de los acuerdos internacionales, se manifiesta en nota a pie de página que los cargos procedentes de esta entidad son estimados y que no se identifica el cargo individualizado. En relación con las facturas recibidas de **QM**, el obligado tributario aportó únicamente una factura de importe 468.750 euros. Sin embargo, la Inspección comprobó que en el Libro Diario se encuentran registradas dos facturas de este importe. (...). La Inspección solicitó aclaración de dichos extremos, pero el obligado tributario no realizó ninguna manifestación a lo largo de las actuaciones.

La Inspección, en el Impuesto sobre Sociedades ha regularizado los gastos por la facturación de los Acuerdos Internacionales con empresas del sector de distribución de grandes superficies, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.uno.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De esta forma, al considerarse acreditada la falta de correlación con los ingresos, tampoco cabe admitir la deducción del IVA soportado, al no haberse acreditado la realidad del servicio.

La propuesta de liquidación contenida en el citado acta se confirma mediante acuerdo de liquidación con número **A23-...42**.

Cuarto.

Por otra parte, las actuaciones inspectoras referidas motivaron la imposición de sanciones, al considerar que los ajustes señalados correspondían a conductas del sujeto pasivo susceptibles de ser consideradas como infracción tributaria.

Concretamente, con fecha 25 de enero de 2016, mediante comunicación del acuerdo del Equipo Nacional de Inspección n.º 11 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se notificó a la entidad el inicio del expediente sancionador número **A51-...41**.

Posteriormente, con fecha 5 de julio de 2016, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, emitió Acuerdo de Resolución de Procedimiento Sancionador, de acuerdo con el cual, las conductas que han justificado la práctica de los ajustes mencionados en el punto anterior, relativos a la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de los objetos denominados "material de terraza" y "PLV hostelería", "material promocional" y tarjetas regalo y deducibilidad del IVA soportado en gastos de marketing por Acuerdos Internacionales con entidades del sector de distribución, constituyen unas actuaciones cuyos resultados han dado lugar a infracciones de las tipificadas y calificadas en el artículo 191, apartados 1 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 193, apartado 1, de la misma Ley, por lo que, consiguientemente, éstas deben de ser objeto de las sanciones oportunas.

El importe total de la sanción asciende a 842.541,01 euros.

Quinto.

Disconforme con los acuerdos de liquidación e imposición de sanción referidos en los anteriores puntos del presente escrito, el interesado interpuso, ante este Tribunal Central, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, con solicitud de puesta de manifiesto, en fecha 14 de enero de 2016 (relativa al acuerdo de liquidación) y en fecha 29 de julio de 2016 (relativa a la imposición de sanción).

Tras las correspondientes puestas de manifiesto de los expedientes, efectuadas, concretamente, el 29 de marzo de 2017 en ambos casos, la entidad ha presentado escrito de alegaciones en el que expone los motivos por los que se opone a los actos administrativos impugnados, y que consisten en síntesis en las siguientes alegaciones:

- Inaplicabilidad del artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA. Ausencia de autorización por el Consejo de la Unión Europea para limitar el Derecho a la deducción del Impuesto

Se alega por el contribuyente que dado que España no se encontraba bajo el paraguas de la conocida como cláusula "Stand-still", la única forma de incorporar en su normativa una limitación al derecho a la deducibilidad hubiera sido mediante previa autorización del Consejo y a propuesta de la Comisión, de acuerdo con el artículo 27 de la Sexta Directiva, pero dado que España nunca solicitó dicha autorización, a través de la aplicación del artículo 96 de la Ley de IVA distorsiona los principios de neutralidad y proporcionalidad que siempre deben imperar en la normativa y aplicación de este tributo, no siendo admisible por tanto el citado artículo por adolecer de un vicio formal invalidante.

- Deducibilidad del IVA relacionado con el material de terraza (sillas, mesas, mostradores)

En este caso el contribuyente manifiesta que se trata de una cesión de uso condicionada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos de "**Z Company**" comercializados por **X S.L.**, así como que en el supuesto de que el Cliente incumpla el compromiso de compras acordado o dicho material no fuera destinado a la utilización por los consumidores en el establecimiento, quedaría obligado a su restitución, conservando **X S.L.** en todo momento el poder de disposición sobre el referido material.

Afirma en este sentido que, dado que resulta improcedente encuadrar la cesión del material de terraza, cuya finalidad es publicitaria, en el concepto de atenciones a clientes, no estaríamos en el supuesto del art. 96.Uno.5º de la Ley del IVA, sino ante una prestación accesoria a la entrega onerosa de bebidas refrescantes que constituye la actividad principal de **X S.L.** siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 79.2 de la Ley del IVA, de modo que el IVA soportado por el contribuyente en la adquisición del material de terraza sí que sería deducible.

- Deducibilidad del IVA relacionado con el material de PLV de hostelería

En este punto, se afirma por parte del contribuyente que conforme al "archivo Excel "Material PLV hostelería" que obra en poder de la Inspección, el importe medio del material PLV de hostelería entregado por cliente, determinado por el cociente resultante de dividir el coste total de los artículos entregados en los años 2010, 2011 y 2012 entre el número de clientes activos de G (61.508, 67.377 y 75.873, respectivamente), es de 19,17, 16,79 y 14,06 euros, respectivamente, cifra que está muy lejos de superar los 90,15 euros previstos en el apartado 4 del artículo 7 de la Ley del IVA, de lo cual se deriva su calificación como objeto publicitario de escaso valor."

Por tanto, solicita la anulación del acuerdo de liquidación en este punto, "por ser manifiestamente improcedente la regularización del IVA soportado en la adquisición de objetos publicitarios de escaso valor entregados a clientes del canal hostelería."

- Deducibilidad del IVA relacionado con el material promocional

Tal y como explica el obligado tributario, se trata de material promocional asociado a catálogos que incluye diversos productos (microcadenas, lavadoras, planchas, secadoras, televisores, móviles y otro material electrónico).

Estos artículos sólo pueden ser conseguidos por parte de los clientes si cumplen con los volúmenes de compras de refrescos dentro de las fechas establecidas al efecto en las bases de la promoción, no pudiendo "considerarse efectuadas a título gratuito las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación aparente cuando el destinatario de las mismas tenga derecho a que le sean suministrados dichos bienes o servicios exclusivamente por el hecho de ser también destinatario de otras operaciones realizadas para él mediante contraprestación por el mismo sujeto pasivo" de conformidad con el artículo 79.Dos de la Ley del IVA.

De forma subsidiaria, alega asimismo que se trata de un descuento en el precio pues por un precio único se está adquiriendo un conjunto de productos, siendo éste, un descuento a posteriori y en especie. En este sentido se menciona el pronunciamiento del Comité de IVA de la UE, de 31 de marzo de 2015, en virtud del cual, a partir del artículo 79 de la Directiva 2006/112/CE, el cual entronca con el 78 de nuestra Ley del IVA, determina los descuentos en precio que deben reducir la base imponible y cómo dichos descuentos deben ser analizados en su conjunto y no de manera independiente.

Finalmente, menciona que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en el acuerdo de liquidación **A23-...92**, correspondiente al IS 2009 a 2012 relativo a la entidad X S.A., en el que se analizan los mismos gastos de promoción y atenciones a clientes, ha permitido la deducción de los mismos.

- Deducibilidad del IVA relacionado con las tarjetas regalo. Principio de la íntegra regularización.

En relación con el tratamiento que se le debe dar a las tarjetas regalo a efectos del IVA, se señala que, conforme a la doctrina de la DGT y del TJUE, la transmisión de una tarjeta regalo, debe ser calificada como la transmisión de un "bono multiuso" y, por tanto, no puede estar sujeta al IVA.

Por tanto, la repercusión efectuada por **S, S.L.** a **X S.L.** por la adquisición de las referidas tarjetas regalo de "**W**" fue improcedente.

Así, atendiendo al principio de íntegra regularización de la situación tributaria, el contribuyente considera que la Administración Tributaria debe iniciar de oficio los mecanismos oportunos a fin de que pueda obtener la devolución de ingresos indebidos, que conforme a Derecho le corresponde. No obstante, y dado que el mismo importe cuya devolución se solicita ha sido ya deducido por X S.L., procedería únicamente dictar liquidación

señalando tanto la improcedencia de la repercusión como de la devolución material, por haber sido ya dicho importe deducido.

- Deducibilidad del IVA relacionado con los gastos de publicidad derivados de los denominados Acuerdos Internacionales

Se alega, en síntesis, que dentro de la actividad empresarial de **X S.L.** se incluye la fabricación, embotellado, comercialización y distribución de los productos de "**Z Company**", por tanto, los servicios de publicidad relacionados con los productos de dicha marca, comercializados por el contribuyente, en virtud de los cuales ha soportado las cuotas del IVA, están totalmente afectados a su actividad empresarial al amparo de lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del IVA.

Asimismo, se remite "a la argumentación expuesta y documentación aportada por esta Compareciente a través de la reclamación económico-administrativa nº 00/.../2016, por concepto Impuesto sobre Sociedades, en concreto, en lo referente a la alegación "DE LOS GASTOS DERIVADOS DE ACUERDOS INTERNACIONALES DE MARKETING".

Finalmente, para el caso de que se considere improcedente la repercusión del IVA en los servicios prestados por las filiales nacionales correspondientes a las marcas **Q, Y, P y N a X S.L.**, se invoca por este último el principio de regularización íntegra de la situación tributaria, siendo la consecuencia la necesaria devolución de las cuotas del IVA soportadas.

- Alegaciones contra el acuerdo de imposición de sanción

Las alegaciones pueden resumirse en la inexistencia de responsabilidad y culpabilidad, incluyendo en este sentido, como otros vicios de nulidad que se imputan al acuerdo sancionador impugnado, la falta de motivación, que no se ha respetado la presunción de inocencia y que ha habido una interpretación razonable de la norma.

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:

- Determinar si resultan ajustados a derecho los acuerdos impugnados.

Cuarto.

Comenzando por la alegación relativa a que las exclusiones a la deducibilidad del IVA soportado contenidas en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido son incompatibles con el ordenamiento jurídico comunitario, en concreto con los artículos 168 y 176 de la Directiva 2006/112/CE, señalar en primer lugar que, de acuerdo con el citado artículo:

"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: (...)

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

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.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. (...).

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Tres. Las deducciones establecidas en el presente artículo y en el anterior se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorata".

Por su parte, el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece:

"El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión."

Sobre la cuestión planteada se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 19 de abril de 2018, RG 6530/14, así como en resolución de 15 de julio de 2019, RG 9251/15. Concretamente en la RG 6530/14 se establece que el IVA soportado por entradas a un campo de fútbol no es deducible, según resulta de lo dispuesto por el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del Impuesto; que este precepto es compatible con el Derecho de la Unión, resultando amparado por el artículo 176 de la Directiva 2006/CE, norma básica de armonización del impuesto, que permite el mantenimiento en las normativas nacionales de los Estados de la Unión de las restricciones existentes a la fecha de su adhesión a la Unión Europea, como ocurre con esta exclusión, incluso aunque se trate de gastos de naturaleza exclusivamente empresarial (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14-6-2001, Asunto C-345/99), y que cabe aplicar a los obsequios a clientes, como dispone expresamente la sentencia del mismo Tribunal de 15 de abril de 2010, Asunto C-538/08.

Así, se indica en el fundamento de derecho cuarto de la resolución de este Tribunal:

"De igual modo, es de ver lo dispuesto por el artículo 176 de la misma Directiva, que reza lo siguiente: (...)

La jurisprudencia que el mismo Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, ha dictado en relación con esta norma es profusa, confirmándose en ella la improcedencia de la introducción de restricciones en el derecho a la deducción no existentes a la fecha de adhesión a la Unión Europea (que es la de procedente referencia a estos efectos), así como su aplicación incluso a gastos de exclusiva utilización empresarial o profesional (vide sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión contra Francia, recaída en el asunto C-345/99).

Igualmente relevante es la sentencia de 15 de abril de 2010, recaída en los asuntos acumulados C 538/08 y C 33/09, X Holding y Oracle Nederland, en la que el TJUE concluye fallando que: "El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido y el artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las categorías de gastos relativas, por una parte, a ofrecer «un medio de transporte individual», «comida», «bebida», «alojamiento» y «actividades de recreo» a los miembros del personal del sujeto pasivo y, por otra parte, a ofrecer «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones»."

Constituyendo la cláusula que se examina, el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE, una cláusula de stand-still, que habilita a los legisladores nacionales para mantener determinados regímenes de exclusión del derecho a la deducción, como aquél del que trae causa la liquidación que se enjuicia, entiende este Tribunal que el mismo ampara y justifica las exclusiones del derecho a la deducción que se contienen en los ordinales 4º y 5º del artículo 96.uno de la Ley del IVA, de constante aplicación desde la adhesión de España a la Unión Europea, los cuales, por tanto, han de considerarse como exentos de reproche en sede del Derecho de la Unión."

Por último, también la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 17 de mayo de 2016 (rec. nº 391/2014) y de 24 de marzo de 2017 (rec. nº 69/2015), ha descartado la existencia de discrepancias entre la normativa europea y la normativa española acerca de esta cuestión.

De acuerdo con el criterio expuesto, sólo cabe desestimar la alegación de la interesada.

Quinto.

En lo que respecta a la deducibilidad del IVA relacionado con el material de terraza (sillas, mesas, mostradores), señalar en primer lugar que de acuerdo con lo dispuesto en el Acta A02-...42, los gastos en "material de terraza" durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, ascienden a los siguientes importes:

- 2010

Base Imponible: 521.303,17 euros
Cuota soportada deducida: 84.281,26 euros

- 2011

Base Imponible: 431.758,65 euros
Cuota soportada deducida: 77.716,56 euros

- 2012

Base Imponible: 653.725,75 euros
Cuota soportada deducida: 117.670,63 euros

Asimismo, destacar que el 27 de febrero de 2015 (Diligencia 15), se aporta por el contribuyente, de acuerdo con sus propias manifestaciones, "relación nominal de los clientes activos correspondientes al mercado de Gde los ejercicios solicitados. La información se aporta a nivel punto de venta, por lo que en el fichero pueden existir diversos registros que corresponden a un mismo cliente/NIF."

De acuerdo con el citado documento, el número de puntos de venta en cada uno de los periodos objeto de comprobación asciende a las siguientes cantidades:

2010: 61.508
2011: 67.377
2012: 75.873

Por su parte, la Inspección regulariza las cuotas deducidas por el obligado tributario, al considerar las entregas de estos objetos atenciones a clientes del artículo 96.Uno.5º de la LIVA, considerando en este sentido que:

- Su entrega se realiza sin recibir contraprestación de los clientes
- No se encuentran dentro de la calificación de objetos de carácter publicitario a efectos de la LIVA

A estos efectos, cabe destacar que en comparecencia de 27 de febrero de 2015 (diligencia 15), en relación a los documentos relativos a la cesión de elementos de terraza a diversos clientes, la propia Inspección deja constancia de lo siguiente:

- Que se relaciona el material y número de unidades pero no su valor. En el mismo consta que es material propiedad de X S.L., cedido al cliente sin coste alguno para el cliente.
- Que la adquisición de estos materiales se ha contabilizado en la cuenta contable N.º 627 de "Pérdidas y Ganancias", considerando como gasto el importe total de la adquisición, habiendo deducido el IVA soportado.
- Que por la entrega a los clientes no se han emitido facturas, y en consecuencia no se ha repercutido el IVA. El cliente no paga cantidad monetaria alguna ni por la adquisición ni por el uso de los materiales.
- No existe contrato de entrega o cesión de uso, distinto del documento de entrega firmado por el cliente y en él no se establecen condiciones tales como:

- * Fianza que debería depositar el cliente en el momento de la entrega
- * Duración del depósito
- * Condiciones para la revocación que obliguen al cliente a devolver los materiales

- Las entregas a un mismo cliente y año superan siempre los 90,15 euros.

Así, en virtud de estas observaciones, la Inspección llega a la conclusión de que la "cesión" de los elementos de terraza se efectúa a título gratuito, sin mediar contraprestación alguna y sin efectuar repercusión de cuota alguna de IVA.

Considera que los documentos aportados no constituyen verdaderos "contratos de cesión" pues en los mismos, como se ha mencionado más arriba, no acordaron condiciones tales como fianza, duración y condiciones de retiro y devolución y se afirma que "la empresa no lleva un auténtico registro contable de la cesión de uso de los elementos que, según manifiesta, realiza por este concepto, ni de las devoluciones al término de dicha cesión. Tampoco hay constancia de que se hayan producido devoluciones de mobiliario a su pretendido propietario, ni evidencia alguna que venga a apoyar las manifestaciones de la empresa."

Es decir, la Inspección a la hora de regularizar no estima probada la cesión de los elementos denominados como material de terraza, considerándolo, por tanto, una entrega de bienes, que además no tienen el carácter de objeto publicitario a efectos de la LIVA, pues, de acuerdo con la misma, "se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria" (artículo 7.4 LIVA), y que son destinados a atenciones a clientes.

Por tanto, la entrega de estos bienes no daría derecho a la deducción del IVA soportado en su adquisición, de acuerdo con lo indicado por el artículo 96.Uno.5º LIVA, puesto que al no poder encuadrarse dentro de los

objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.4 LIVA, 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.

Sin perjuicio de lo anterior, el núcleo de la propuesta de regularización por la Inspección es la regularización de las cuotas de IVA soportadas y deducidas por la entidad en la adquisición de unos bienes que, al no constituir objetos publicitarios sin valor comercial intrínseco, se han destinado a servir como atenciones a clientes, todo ello con independencia de si estamos ante una entrega de bienes gratuita (autoconsumo de bienes) o ante una cesión gratuita de bienes (autoconsumo de servicios).

En este sentido, tal y como se señala en el acuerdo de liquidación **A23-...42** (pág. 62):

"(...) el artículo 96.Uno.5º de la LIVA limita o restringe totalmente del derecho a la deducción a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen, entre otros casos, a atenciones a clientes. Y ello lo dispone con independencia de que dichas atenciones a clientes sean calificadas a efectos del Impuesto como entrega de bienes o prestaciones de servicios. Por este motivo (entre otros) es por el cual el artículo 7.7º de la LIVA establece la no sujeción de las operaciones prevista en los artículos 9.1º (autoconsumo de bienes) y 12.1º y 3º (autoconsumo de servicios), ambos de la LIVA, cuando al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a deducir todo o parte del IVA soportado en la adquisición de los bienes, o sus componentes, que sean objeto de dichas operaciones de autoconsumo.

Es decir, si los controvertidos bienes no fueran transmitidos sino cedidos gratuitamente a los clientes, no estaríamos ante un autoconsumo de bienes pero sí ante un autoconsumo de servicios, no sujetos en ambos casos por el artículo 7.7º LIVA como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción previsto, para ambos casos también, por el artículo 96.Uno.5º LIVA."

Finalmente, la entrega del material de terraza no se considera una operación accesoria de la principal (venta de bebidas), como sí son en cambio la entrega de máquinas expendedoras, grifos específicos, etc., no pudiéndose considerar que la contraprestación recibida por la entrega de bebidas incluye contraprestación alguna relacionada con entrega del material de terraza.

Sexto.

Frente al criterio mantenido por la Administración, de acuerdo con las alegaciones del contribuyente, la entrega del material de terraza a los diversos establecimientos de hostelería no tiene la consideración de "atenciones a clientes", no siendo por tanto de aplicación el artículo 96.Uno.5º LIVA. Considera asimismo el reclamante en este sentido que, no se está ante una entrega gratuita de bienes sino ante una cesión del uso del material de terraza a título oneroso, lo cual integra una prestación accesoria a la venta de bebidas de "Z Company" comercializadas por **X S.L.**

Estas afirmaciones se apoyan por la entidad reclamante en que:

- El uso de dicho material de terraza fue cedido por la actora en calidad de depósito a los establecimientos de hostelería que comercializaban sus productos;

- La cesión de dicho material se encontraba vinculada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos de "**Z Company**" comercializados por la recurrente de tal manera que, en el supuesto de que el cliente incumpliera el compromiso de compras acordado o dicho material no fuera destinado a la utilización por los consumidores en el establecimiento, quedaría obligado a su restitución; por lo que nunca puede considerarse como una entrega de bienes de carácter gratuito;

- La cesión de material de terraza constituye una prestación accesoria a la entrega de los refrescos, integrada en una misma operación y que se englobaría en un precio único, debiendo por tanto la cesión, seguir el tratamiento a efectos del IVA de la operación principal.

Por tanto, la cuestión principal a resolver en el presente punto consiste en determinar si las cuotas soportadas por la adquisición de los elementos clasificados como "material de terraza" tienen o no carácter deducible, en función de 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 Ley y si nos encontramos, o no, ante la entrega de objetos publicitarios.

A estos efectos, resaltar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º LIVA:

"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.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas."

En este sentido, el artículo 7 de la Ley 37/1992 dispone en su punto 4º, en la redacción entonces vigente, 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 (90,15 euros), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita".

Una vez establecida la normativa esencial que regula estas cuestiones, es necesario subrayar que esta misma cuestión fue también planteada ante este mismo Tribunal, en las reclamaciones económico-administrativas R.G. .../2012 y R.G. .../2013 interpuestas por la entidad **X, S.L.**, con NIF ... (como sucesora de **X, S.A.** NIF ...), relativas al IVA de los ejercicios 2005 a 2007, en las que se formularon alegaciones similares a las que ahora se analizan. Las citadas reclamaciones fueron resueltas mediante resolución de ...2014, según la cual:

"(...) se debe acudir a 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, y reiterada por resolución de fecha 22 de mayo de 2014 (RG 5498/2011), que fija como criterio que no son deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de mobiliario de terrazas (sombrrillas) y menaje, y similar, destinadas a clientes del sujeto pasivo, al no concurrir los requisitos para poder ser considerados como objetos o muestras publicitarias.

En concreto, en el fundamento de derecho segundo de la resolución de 22 de mayo de 2014 se hace referencia a la citada sentencia de la Audiencia Nacional y a la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2013, en el recurso de casación 5550/2008, concluyendo lo siguiente:

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

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

Las conclusiones expuestas resultan plenamente aplicables al caso que nos ocupa, de modo que se debe desestimar lo alegado por la recurrente respecto a los denominados productos "Hostelería cesión".

Estas conclusiones han sido asimismo refrendadas por la Audiencia Nacional en su sentencia .../2017, de ... de 2017, por la que se resuelve el recurso contencioso-administrativo número .../2015 interpuesto por X, S.L. contra la anterior resolución. En el fundamento jurídico SEXTO de esta sentencia, la Audiencia Nacional se remite, a su vez, a su sentencia de ...2016, recurso núm. .../2014, en la que, entre otras cuestiones, se aborda el tratamiento que, a efectos de IVA, debe tener la cesión de material de hostelería, estableciendo lo siguiente:

"TERCERO.- Centrada la cuestión sometida a debate la misma supone determinar si la mercantil recurrente puede deducirse las cuotas soportadas por IVA derivadas de la adquisición de diverso material de terraza como mesas, sillas, sombrillas y pies de sombrillas. Y ello dependerá de la calificación que se otorgue a la entrega del referido material de terraza por parte de la mercantil recurrente a diversos establecimientos de hostelería con la publicidad de la marca Z.

La Administración ha considerado que son entregas gratuitas englobadas en el concepto de entregas de bienes como atenciones a clientes y que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992 (EDL 1992/17907), no es posible la deducción referida. Frente a ello, la mercantil recurrente niega que tengan la consideración de entregas como atenciones a clientes sino que son entregas onerosas y cesiones de uso a los titulares de los citados establecimientos que se vincula a la compra de bebidas de la marca que se publicita.

El artículo 96.Uno. 5º de la Ley 37/1992 (EDL 1992/17907) , reguladora del IVA dispone que no puedan ser objeto de deducción las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes. Y ese mismo precepto exceptúa de esa consideración a las muestras gratuitas y a los objetos publicitarios de escaso valor, respecto de los cuales si sería posible deducir las cuotas soportadas por IVA en su adquisición.

El legislador ha entendido que en algunas ocasiones las entregas de bienes efectuadas como atenciones a los clientes si permiten deducir las cuotas soportadas por IVA derivadas de su adquisición. Y ello solo puede ser porque o bien esas entregas tienen efectivamente carácter oneroso o bien porque esas entregas de bienes como atenciones a clientes son de escaso valor, como son las muestras gratuitas o los objetos publicitarios de escaso valor comercial intrínseco.

En este proceso vistas las posiciones de las partes se analizaran ambas situaciones. Iniciamos el análisis examinando si esas entregas de material de terraza como atenciones a clientes no obstante, pueden considerarse a los efectos analizados como meras muestras o como objetos publicitarios de escaso valor comercial. De acuerdo con la definición recogida en el artículo 7, nº 2 y 4º de la Ley del IVA son entregas de muestras de mercancías con carácter gratuito aquellas que no tienen un valor comercial estimable y que tienen como finalidad la promoción de las actividades empresariales, así como la entrega sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario. Es difícil entender la entrega de diverso material de terraza compuesto por mesas, sillas, sombrillas y peanas como muestras de mercancías sin valor comercial estimable. Por el contrario, se trata de elementos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial del titular del establecimiento de hostelería que los recibe quien se ve así privado de efectuar al respecto un importante gasto empresarial. En el caso analizado las entregas del citado mobiliario de terraza tienen un importante valor económico empresarial para quien lo recibe que difícilmente permite que se califiquen como muestras gratuitas. Y por esa misma razón, aunque el material de terraza lleve inserta publicidad de la marca Z, tampoco pueden ser considerados como objetos publicitarios de escaso valor comercial intrínseco para quien los recibe.

En consecuencia, la entrega del mobiliario de terraza debe 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, no obstante, a efectos de la Ley del IVA (EDL 1992/17907), no tiene el carácter de objeto publicitario pues, como se ha dicho, se considerarían objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco. Y, en este caso, los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los establecimientos que los reciben al disponer de un mobiliario

necesario para su actividad que, de no haberse obtenido de la entidad recurrente deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico.

Cuarto.

Una vez que se ha rechazado por esa Sección que la entrega del mobiliario de terraza tenga la consideración de muestras gratuitas o de entregas de objetos publicitarios de escaso valor comercial intrínseco, corresponde analizar si son entregas gratuitas como atenciones a los clientes o si, en este caso, son entregas onerosas entendidas como una cesión de uso en concepto de depósito al estar vinculada su entrega con la adquisición y comercialización de las bebidas que se publicitan. La mercantil recurrente destaca que es solo una cesión de uso porque quienes reciben el mobiliario de terraza se comprometen a su devolución en el caso de que dejasen de vender refrescos y bebidas de la marca de **Z**. Es decir, la recurrente entiende que se está ante una cesión de uso condicionada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos **Z**. Y apoya su tesis: (a) en los recibos firmados por los titulares de los establecimientos en los que se acusaba recepción del referido material de terraza; (b) en las facturas de venta de las bebidas, aunque es cierto que no se incluye un apartado específico correspondiente a esa cesión de uso del citado material, no obstante si está incluido en el precio de venta de las bebidas; (c) en las manifestaciones manuscritas de los múltiples titulares de los establecimientos de hostelería que reciben el material de terraza que recogen lo indicado por la recurrente. Como ejemplo se transcribe lo recogido en el folio 58 del expediente administrativo - su redacción es similar a las diversas cartas que se aportan en el expediente con igual sentido- (folios 58 a 190 del expediente administrativo). Contenido que se ha ratificado en vía judicial por algunos de los titulares de esos establecimientos. Concretamente en el documento nº 58 del expediente se refiere: "He recibido de **R, S.A.(R, S.A.)** los siguientes materiales rotulados con el nombre y logotipo de la marca **Z**: 6 mesas, 24 sillas, 6 sombrillas y 6 peanas. La entrega de dicho material está vinculada a la venta de las bebidas refrescantes de las marcas propiedad de la compañía **Z** comercializados por **R** a cuyo consumo preferente se compromete **EL CLIENTE**, y se considera incluida en los precios aplicados a las entregas de las bebidas a cuyo suministro se han comprometido **R Y EL CLIENTE**."

En el supuesto en que el **CLIENTE** no cumpliera el compromiso de compras acordado o no se cumpliera el uso comercial al que está destinado el material entregado, estaría obligado a devolver dicho material".

Es cierto que los recibos firmados por los titulares de los establecimientos de hostelería expresan de forma unánime que la entrega del material de terraza con la publicidad de la marca **Z** está condicionada a la compra y posterior venta de los productos de la marca que publicitan. Pero es que sería incomprensible una política comercial que consistiera en entregar material de terraza, que tiene un importante valor económico, si no estuviera condicionada a la compra y posterior venta de los productos que se publicitan. Pero esas afirmaciones no especifican la valoración concreta que a dichos bienes se ha de dar, ni los compromisos de compra concretos que se han de asumir, ni el periodo de tiempo durante el cual dichas compras se han de materializar ni las condiciones de uso comercial al que está destinado el material entregado. Por todo ello no se puede concluir, como así pretende la recurrente, que se esté ante una operación económica compleja - venta de bebidas y cesión de uso de material de terraza- que pudiera justificar que en la factura de venta que emite la recurrente se incluyera en el precio global de las bebidas tanto el precio de venta de las bebidas como el importe correspondiente a la cesión de uso del material de terraza. Es esa consideración de la recurrente una mera afirmación puesto que es difícilmente creíble que esa operación pueda calificarse como de compleja que impida, en su caso, especificar en la factura el importe por ambos conceptos como así exige el artículo 78.Dos. 1º de la Ley del IVA (EDL 1992/17907) y el artículo 6.1.f) del Reglamento de Facturación. 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. Por otra parte, se llama la atención sobre el extremo de que la propia recurrente había otorgado al coste relativo a la compra del material de terraza el tratamiento contable de gasto corriente mientras que, si efectivamente su intención hubiera sido la mera cesión de uso debió incluir contablemente como inmovilizado material activo el citado mobiliario de terraza. Afirmación esta que se expuso por el perito propuesto por la parte actora en la fase de ratificación ante esta Sala de la Audiencia Nacional.

Todo lo expuesto nos conduce a concluir que la mercantil recurrente no ha podido desvirtuar la afirmación de la Administración de que se estaba ante entregas gratuitas de material de terraza englobadas en el concepto de atenciones para clientes que no permiten deducir las cuotas soportadas por IVA en su adquisición."

En igual sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 21 de octubre de 2008, recurso 326/2006; y tal es la interpretación que refleja también la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2013, recurso núm. 5550/2008.

Por tanto, se desestiman las alegaciones formuladas por la entidad reclamante, considerándose que la entrega o cesión gratuita de los elemento integrados en el denominado "material de terraza", se incluye en el concepto de atenciones para clientes del artículo 96.Uno.5º LIVA, siendo además independiente de las operaciones de venta de bebidas, de manera que no serán deducibles las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de la adquisición de los referidos bienes.

SÉPTIMO.

En lo que respecta a la deducibilidad del IVA soportado relacionado con el material de PLV de hostelería, cabe destacar en primer lugar que de acuerdo con lo dispuesto en el Acta **A02-...42**, los gastos en estos objetos, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, ascienden a los siguientes importes:

- 2010

Base Imponible: 1.174.105,44 euros

Cuota soportada deducida: 192.788,60 euros

- 2011

Base Imponible: 1.131.115,62 euros

Cuota soportada deducida: 203.600,82 euros

- 2012

Base Imponible: 1.066.804,44 euros

Cuota soportada deducida: 194.992,57 euros

Asimismo, recordar en este punto que el 27 de febrero de 2015 (Diligencia 15), se aportó por el contribuyente un documento, de acuerdo con el cual el número de puntos de venta en cada uno de los periodos objeto de comprobación asciende a las siguientes cantidades:

2010: 61.508

2011: 67.377

2012: 75.873

En este caso la Inspección no considera probado el escaso valor de este material PLV de hostelería, en los términos previstos en el artículo 7.4º de la Ley 37/1992, al considerar insuficiente las hojas Excel aportadas "en las diligencias números 18, 20 y 21, en las que se delimitan las diferentes adquisiciones de productos, indicando el proveedor y el importe de cada operación, sin especificar ni el número de unidades adquiridas en cada una, ni los clientes del obligado tributario a los que se entregaron tales productos ni las unidades entregadas a cada uno de ellos, para determinar si, efectivamente, no se superó el coste total anual para un mismo destinatario de 90,15

euros que establece el citado precepto. Carga probatoria que corresponde al obligado tributario, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria."

Por otro lado, estos productos se han considerado destinados a atenciones a clientes pues, "cuando el obligado tributario adquiere los referidos elementos, ya conoce que su destino va a ser el de cederlos gratuitamente a terceros, sin que en tal entrega se aprecie vinculación alguna con las ventas de sus productos, de manera que la misma es evidentemente efectuada sin contraprestación."

Llegándose de este modo a la conclusión de que al no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 7.4 LIVA, pues aunque los objetos llevan de forma visible e indeleble el nombre de la marca el escaso valor o carencia de valor comercial intrínseco de los mismos se considera una mera afirmación no acreditada, unido a su consideración como "atenciones a clientes", el artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992 excluye al obligado tributario de la posibilidad de deducirse las cuotas soportadas en su adquisición, al no poder enmarcarse en ninguna de las excepciones que contempla el citado precepto.

Por otro lado, en el caso de que ambos requisitos no concurrieran simultáneamente, las cuotas soportadas no serían deducibles (por no ser objetos publicitarios de escaso valor) y, por consiguiente, la posterior entrega gratuita estaría siempre no sujeta en virtud del artículo 7.7º de la LIVA.

Octavo.

Frente al criterio mantenido por la Administración Tributaria, alega fundamentalmente la entidad reclamante que el importe medio de objetos publicitarios entregado por cliente, determinado por el cociente resultante de dividir el coste total de los artículos entregados cada año entre el número de los clientes activos de **X S.L.**, constituye un criterio razonable a la hora de calcular el límite cuantitativo de 90,15 euros previsto en el artículo 7.4 LIVA, siendo por tanto de aplicación la excepción prevista en el artículo 96.Uno.5º a) LIVA.

Destacar en este punto que, el propio reclamante señala en sus alegaciones que:

"En este caso, no cabe duda de que se trata de entregas de bienes y que incluso considerando la mención publicitaria, podemos aceptar que les corresponda la calificación de atenciones a clientes."

"si bien esta parte no se encuentra en disposición de probar qué material o cantidad se entregó a cada cliente, dada su escasa relevancia y valor, consideramos que no debe exacerbarse la exigencia probatoria impuesta sobre mi representada en relación con el importe de las entregas de objetos publicitarios realizadas a cada uno de los clientes (...)."

En este sentido, y de acuerdo con la doctrina de este Tribunal recogida en resolución de fecha 26 de octubre de 2005 (R.G. 2588/2003) dictada en unificación de criterio, la Ley del Impuesto condiciona la no sujeción de las entregas de objetos publicitarios al cumplimiento de los siguientes requisitos:

* Que en los citados objetos se consigne de forma indeleble la mención publicitaria, es decir, de forma clara, visible e imborrable el anagrama o denominación comercial del proveedor.

* Que dichos objetos carezcan de valor comercial intrínseco, es decir, que aunque pueda apreciarse en ellos un cierto valor material, sean de escaso valor, como ocurrirá cuando en ellos figure visiblemente la indicación de su carácter no venal.

* Que el coste de los objetos entregados a cada destinatario a lo largo de cada año natural no exceda de 15.000 pesetas (90,15 euros).

Situándose en el presente supuesto la controversia, en determinar si se supera o no el umbral de 90,15 euros por destinatario previsto al efecto por la LIVA.

Al igual que en el caso del material de terraza, esta misma cuestión ya fue planteada ante este mismo Tribunal, en las reclamaciones económico-administrativas R.G. .../2012 y R.G. .../2013 interpuestas por la entidad **X, S.L.**, con NIF ... (como sucesora de **X, S.A.** NIF ...), y fueron resueltas mediante resolución de ...2014, de acuerdo con la cual:

"En virtud de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, según el cual en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, la parte actora para predicar la no sujeción de una operación, debe probar que se cumplen los requisitos establecidos al efecto, en concreto el controvertido. Como ha sido expuesto, la Inspección solicitó a la

entidad información al respecto, manifestando ésta que no dispone de datos al efecto, habiendo incumplido la recurrente la obligación que le correspondía."

"Lo que a todas luces se aleja de las reglas de la lógica, es sostener, como hace la entidad reclamante, que el reparto se efectúa de manera igualitaria entre todos los clientes, correspondiéndoles el mismo número de objetos publicitarios a entidades con restaurantes repartidos por toda la geografía española o a una pequeña cafetería. La primera entidad utilizará, razonablemente, mayor número de servilletas y manteles (por ajustarse a los ejemplos contenidos en la alegación) que la pequeña cafetería. Por tanto, la cuantificación que pretende la parte actora resulta inverosímil a juicio de este Tribunal, ya que una distribución equitativa de los objetos publicitarios entre todos sus clientes, siendo éstos heterogéneos, excede del razonamiento lógico alegado. En consecuencia, juzgando las circunstancias aquí concurrentes, se debe desestimar lo alegado, confirmando el acuerdo de liquidación en este punto."

En este mismo sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en su sentencia .../2017 de ...2017, por la que se resuelve el recurso contencioso-administrativo número .../2015 interpuesto por **X, S.L.**, en cuyo fundamento jurídico QUINTO establece lo siguiente:

"El criterio interpretativo propuesto por la actora, consistente en dividir el coste de adquisición de los objetos entre el número total de clientes activos de XX, es erróneo por contrario a la realidad, y, por tanto, inaceptable, pues conduce a la conclusión de que nunca se superó la cantidad de 90,15 euros por cliente año, cuando es lo cierto que incluso el valor unitario de alguno de dichos objetos superaba esa cifra, y obvio que, respecto de determinados clientes, se había superado el límite del artículo 7.4º.

Ante la evidencia de que, en contra de lo declarado por **XX**, no era aplicable la regla de no sujeción en todos los casos, y ante la falta de una prueba proporcionada por la misma entidad que, al menos indiciariamente, permitiera determinar los casos en que se hubiera superado el límite de coste cliente/año, la Inspección ha razonado de manera suficiente el criterio que acoge en su liquidación. Parte para ello de que "No puede pretender la entidad que un hecho que se presenta a la Inspección como consumado: el que no aporta datos para justificar ante la Inspección el cumplimiento del requisito cualitativo de la no sujeción, le permita conseguir, sin más, la no sujeción de la totalidad de las entregas realizadas. La sociedad se ha deducido las cuotas soportadas por las adquisiciones de estos objetos y salvo que se pruebe que se hallan no sujetos deben repercutirse o autorepercutirse las cuotas del Impuesto" ; y ante la falta de aportación de cualquier dato concreto por la entidad -sobre quien recae la carga de hacerlo, insistimos- acerca de la realidad de las entregas, adopta una decisión del todo objetiva al respecto, como es la de considerar el volumen de ventas como criterio para distribuir proporcionalmente las entregas de objetos publicitarios de escaso valor."

Por tanto, dado que no se cumplen los 3 requisitos exigidos por el artículo 7.4 LIVA (entrega gratuita, marca comercial visible e indeleble, y carencia de valor comercial intrínseco) estas entregas no quedan exceptuadas de las restricciones del derecho a deducir previstas en el artículo 96.Uno.5º LIVA, no siendo deducibles las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los mismos.

NOVENO.

En lo que respecta a la deducibilidad del IVA soportado relacionado con el material promocional, cabe mencionar en primer lugar que de acuerdo con lo dispuesto en el Acta **A02-...42**, los gastos en estos objetos, entre los que se incluyen productos como televisores, "iphones", robots de cocina, entre otros, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, ascienden a los siguientes importes:

- 2010

Base Imponible: 599.608,01 euros
Cuota soportada deducida: 98.171,11 euros

- 2011

Base Imponible: 210.716,46 euros
Cuota soportada deducida: 37.929,28 euros

- 2012

Base Imponible: 953.247,58 euros
Cuota soportada deducida: 178.263,47 euros

En relación a estos productos electrónicos y electrodomésticos, la Inspección consideró que:

- Su entrega se efectúa de forma gratuita.
- No cumplen los requisitos del artículo 7.4 LIVA para considerarse objetos de carácter publicitario no sujetos conforme a la Ley de IVA.
- Se encuadran dentro de las atenciones a clientes del artículo 96.Uno.5º LIVA.

Por lo tanto, considera que las cuotas soportadas en su adquisición no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, por tratarse de cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, o por importación de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Alega la entidad que estos artículos sólo pueden ser conseguidos por parte de los clientes si cumplen con los volúmenes de compras de refrescos dentro de las fechas establecidas al efecto en las bases de la promoción, por lo que no pueden considerarse entregas efectuadas a título gratuito, de conformidad con el artículo 79.Dos de la Ley del IVA. De forma subsidiaria, alega asimismo que se trata de un descuento en el precio pues por un precio único se está adquiriendo un conjunto de productos, siendo éste, un descuento a posteriori y en especie.

Esta cuestión también fue planteada y desestimada en las reclamaciones económico-administrativas R.G. .../2012y R.G. .../2013 ya citadas, interpuestas por la entidad **X, S.L.**, con NIF ... (como sucesora de **X, S.A.** NIF ...), resueltas mediante resolución de ...2014, confirmándose esta desestimación en la sentencia de la Audiencia Nacional ...2017 de ...2017.

Concretamente, como se estableció en la resolución de este Tribunal de ...2014:

"debe considerarse que una operación se efectúa a título oneroso (mediante contraprestación) cuando así lo hayan contratado expresamente las partes, incluso en los casos en que mediante una contraprestación global única se pacte la entrega de bienes de distinta naturaleza.

En particular, no se considerará efectuada a título gratuito aquella entrega de bienes o prestación de servicios, hecha sólo aparentemente sin contraprestación, a cuya realización tenga derecho el destinatario de la misma por el hecho de ser asimismo destinatario de otras operaciones anteriores, previas o simultáneas realizadas para él mediante contraprestación por quien le ha de efectuar la referida entrega o prestación, considerándose en tales casos que las referidas operaciones son efectuadas mediante contraprestación global única.

Estas operaciones se contemplan en el artículo 79.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que dispone lo siguiente:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto".

No obstante, de la documentación que obra en el expediente, no se puede afirmar que la entrega de estos productos pueda considerarse como operaciones a título oneroso sino todo lo contrario, por cuanto, entre otras cuestiones, su entrega a los clientes es independiente de las compras de bebidas efectuadas en un sentido cuantitativo, es decir, que en nada afecta a los precios por adquisición de bebidas la posterior entrega del

denominado material promocional; en un sentido temporal, pues la entrega de este material promocional se produce después de la acumulación de "puntos" lo cual puede producirse tras una o varias compras y siempre que el cliente solicite que se realice la entrega de un producto concreto, solicitud que puede incluso no llegar a producirse, y en un sentido cualitativo, pues este tipo de productos (televisores, "iphones", robots de cocina, etc) en nada están relacionados con los productos que constituyen el objeto de la actividad del reclamante, hasta el punto que ni siquiera incorporan la marca comercial o mención publicitaria alguna del reclamante o del proveedor, desconociéndose asimismo la identidad de los destinatarios de estos productos.

Teniendo en cuenta todo lo anterior se considera por tanto adecuada su calificación como atenciones a clientes del artículo 96.Uno.5º LIVA, al tratarse de entregas gratuitas y de carácter autónomo, de productos que no cabe encuadrar dentro de la definición de objetos de carácter publicitario de la LIVA.

Dicho esto, en cuanto a la alegación relativa a la existencia de un supuesto semejante recogido en el acuerdo de liquidación A23-...92, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de la entidad XS.A., en el que no se han regularizado los mismos gastos ahora contemplados, señalar que esta cuestión ya fue contestada por este mismo Tribunal a la entidad ahora reclamante en la resolución de ... 2019 (R.G. .../2016 y acumulada) interpuesta contra la citada liquidación, estableciéndose lo siguiente:

"(...) de acuerdo con la jurisprudencia sentada por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, "el criterio adoptado por la Administración tributaria en una actuación inspectora, en relación con determinados conceptos y períodos, no vincula a dicha Administración para actuaciones de comprobación e investigación posteriores", no existiendo "una prohibición de que la Administración pueda cambiar de criterio, siempre que el acto administrativo que se separe del mismo sea motivado". Asimismo, "el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Todo ello sin perjuicio, además, de que la comprobación a que se refiere el interesado lo es respecto de otra entidad diferente, que puede ser similar en muchas cosas, pero que evidentemente puede plantear unas circunstancias fácticas algo distintas en determinados aspectos".

Y también aclara el Tribunal Supremo que el principio de confianza legítima "no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma". En todo caso, "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", siendo una cuestión diferente los cambios en los criterios de interpretación de las normas aplicables.

En relación a los párrafos anteriores, véanse las sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2001, 10 de junio de 2004 y 25 de junio de 2009 y del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1998, 1 de febrero de 1999 y 22 de junio de 2016 y resoluciones tales como la ya citada R.G. 3295/16-DYCTEA."

Por otra parte, en cuanto a las alegaciones relativas a la consideración de las dos operaciones, es decir, entrega de bebidas por un lado y posterior entrega de obsequios a cambio de puntos por otro, como inseparables, de manera que recibiría el tratamiento de descuento en el precio otorgado a posteriori y en especie, como ya se indicó en el acuerdo de liquidación ahora recurrido, este mismo tipo de operaciones ya ha sido analizado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (entre otros en el asunto C-48/97, Kuwait Petroleum), y por la Dirección General de Tributos (entre otras, consulta V1390-08, de 04/07).

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 descrita en los antecedentes de hecho, 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 referida 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 bien a título gratuito está comprendida en el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva.

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.

(...)"

Asimismo, en la sentencia del TJUE de 7 de octubre de 2010, asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09, Loyalty Management UK Ltd y Baxi Group Ltd, 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."

En definitiva, se trata de 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, y 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.

De igual modo se ha pronunciado este TEAC en su resolución de 15 de julio de 2019, R.G. 401/2016.

Consecuencia de todo lo anterior, solo cabe confirmar por tanto la regularización efectuada por la Inspección actuaria, por lo que no procede estimar las alegaciones del obligado en lo referente al tratamiento del IVA soportado en la adquisición del citado material promocional.

Por último, y a mayor abundamiento, este Tribunal también ha rechazado la deducción de estas adquisiciones como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a X S.L., señalado en la resolución de ... 2019 (R.G. 0.../2016 y acumulada), que: "la deducibilidad de los gastos originados por la adquisición de otros elementos que no incorporaban dichas marcas publicitarias y que consistían en productos de uso personal para los destinatarios no relacionados con la actividad de la embotelladora, se supeditó por la Inspección a la identificación de las ventas que generaron el derecho a las atenciones y, en consecuencia, de los receptores de los regalos entregados, a efectos de verificar que su finalidad era realmente promocionar las ventas. No se consideró suficiente a estos efectos, la aportación de los "catálogos por puntos" y demás documentos justificativos de la política comercial de la entidad, sin la acreditación de que los destinatarios de los regalos habían sido efectivamente los clientes de hostelería para los que se diseñó este sistema de incentivos. La prueba sobre los destinatarios efectivos correspondía a la entidad obligada y no a la Inspección, al tratarse de un gasto cuya deducción pretendía y ser la parte que debía hallarse en posesión de los documentos justificativos de las entregas y de las ventas que las originaron."

Décimo.

En lo que respecta a la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de tarjetas regalo de W, cabe poner de manifiesto en primer lugar que de acuerdo con lo dispuesto en el Acta **A02-...42**, los gastos en que ha incurrido el obligado tributario para su obtención, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, ascienden a los siguientes importes:

- 2010

Base Imponible: 43.090,60 euros

Cuota soportada deducida: 7.300,80 euros

- 2011

Base Imponible: 84.980,62 euros

Cuota soportada deducida: 15.296,52 euros

- 2012

Base Imponible: 10.602,42 euros

Cuota soportada deducida: 2.226,51 euros

En cuanto a la alegación referida a la improcedencia de la repercusión del IVA en la adquisición de las referidas tarjetas regalo de "W", cabe destacar la reciente Directiva Comunitaria 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos y vales canjeables, entre los que se incluyen las tarjetas regalo, debiendo tener en cuenta que si bien las disposiciones relativas al tratamiento de los bonos a efectos del IVA solo deben aplicarse a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018 y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros, establecen el tratamiento de esta figura, siendo procedente destacar

asimismo que parte del contenido de la citada Directiva se viene recogiendo desde hace años en doctrina reiterada por la Dirección General de Tributos.

Así, de acuerdo con la misma, los bonos o vales canjeables pueden ser de dos tipos: Univalentes y polivalentes, también denominados estos últimos por la Dirección General de Tributos como bonos multiuso.

Los bonos univalentes son aquellos que en el mismo momento de su emisión se conoce el lugar de realización de la entrega de bienes o de la prestación de servicios a la que van asociados así como las cuotas del IVA que corresponden al devengo de dicho hecho imponible, mientras que los bonos polivalentes son, por el contrario, aquellos que en el momento de su emisión no están suficientemente identificados ni la naturaleza de los bienes o servicios que pueden adquirirse mediante la presentación de los mismos ni el lugar en que dicha adquisición va a efectuarse, desconocimiento que hace que en el momento de la emisión no se pueda determinar de forma correcta el tratamiento en el IVA de su entrega, encuadrándose las tarjetas regalo descritas en el presente caso dentro de estos bonos polivalentes o multiuso.

Dicho esto, de acuerdo con la citada Directiva, la entrega efectiva de los bienes o la prestación efectiva de los servicios efectuadas por el suministrador o prestador a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente.

Como se ha mencionado anteriormente, la DGT ya recogía este criterio en diversas consultas vinculantes, como son entre otras la consulta V0999-08 de 20/05/2008, la consulta V2404-08 de 16/12/2008, o la consulta V0599-09 de 25/03/2009, en las que se llega a la conclusión de que "la venta por la consultante de bonos que permitan adquirir bienes o servicios no identificados de antemano es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por la cual no habrá que repercutir el citado tributo."

Por lo tanto, tal y como afirma el reclamante la repercusión realizada por parte de **S, S.L.** en virtud de la adquisición de las citadas tarjetas regalo fue indebida.

Décimoprimer.

En relación con el punto anterior, por lo que respecta a la necesidad de que la Administración Tributaria efectúe una regularización completa, este Tribunal ya ha establecido un criterio reiterado en relación a la procedencia de la devolución de ingresos indebidos en aplicación el principio de regularización íntegra como se puede ver en las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 00/03545/2011) y de 14 de diciembre de 2017 (RG 00/03516/2014). Así, en la primera de ellas este Tribunal afirmó:

"Ahora bien, alega el reclamante que el principio de regularización íntegra exige de la Administración un reconocimiento expreso del derecho del contribuyente a la devolución de la cuota de IVA indebidamente soportado.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008, recurso 3914/2002, dictada a propósito de un supuesto con efectos análogos al aquí debatido, dio solución al problema, al considerar, en virtud del principio de regularización íntegra, que cuando se trate de regularizar la situación con respecto al IVA y el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente por una repercusión improcedente, aceptar el criterio de la Inspección de practicar liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora (sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho a instar la devolución de ingresos indebidos), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.

(...)

Pues bien, resuelve el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho sexto lo siguiente:

"Sexto. (...)

En efecto, es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el

adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA. (...)

Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores."

(...)

Por otro lado, el mismo criterio aplica la Sentencia de cinco de junio de 2014, en el recurso de casación 947/2012. En este caso, la Inspección regulariza la situación del obligado tributario y concluye que no existía el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de unos terrenos al considerar que la operación no estaba sujeta a IVA sino a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al considerar que los vendedores no tenían la condición de sujeto pasivo del impuesto en el momento de la transmisión.

De dicha Sentencia podemos destacar el siguiente fundamento:

"QUINTO. Pasamos ahora a resolver el tercer motivo de casación, en el que, como antes de dijo, se alega infracción de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y proporcionalidad.

Pues bien, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, no ampara el derecho a deducir de quien soportó de buena fe una deducción indebida, razón por la cual resulta procedente la práctica de la liquidación procedente.

Ahora bien, lo que no protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida.

Por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), referida a un supuesto análogo al que se contempla en este recurso, se dijo: "Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012)."

De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las

cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

En el presente caso, la oficina gestora, rechaza la deducción por el hecho de que la transmisión de los locales es una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), al no cumplirse los requisitos para poder renunciar a la exención del impuesto sobre el valor añadido, habiéndose efectuado, por tanto, una repercusión indebida del impuesto por parte del sujeto pasivo que realizó la entrega del bien inmueble.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La Oficina gestora, ante la conclusión de la exención del IVA, y la sujeción de la operación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Determinados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas); examinado este supuesto que reúne las mismas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante."

De acuerdo con la mencionada jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

En consecuencia, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina de este Tribunal se deduce que la Inspección está obligada a comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos, para lo que tendrá que efectuar las comprobaciones pertinentes. Por tanto, este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma.

De conformidad con lo expuesto, debe regularizarse íntegramente la situación de la reclamante, no debiendo limitarse la resolución a declarar la no deducibilidad de las cuotas que han sido indebidamente repercutidas, sino que en caso de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 14.2.c) del RD 520/2005 como parece que es el caso, debe procederse al reconocimiento y ejecución de la devolución, garantizando la neutralidad del impuesto.

Décimosegundo.

En lo que respecta a la deducibilidad del IVA soportado en gastos de marketing por Acuerdos Internacionales con entidades del sector de distribución, señalar en primer lugar que corresponden a la refacturación por la sociedad belga **ZR NV** de los servicios de marketing derivados de acuerdos suscritos entre esta entidad con entidades del sector de la distribución en grandes superficies: **Q, Y P, N y H KG**.

Dicho esto, en cuanto a las alegaciones formuladas por el reclamante, en las que, entre otras cuestiones, se remite a la argumentación y documentación aportada en la reclamación económico-administrativa .../2016 relativa al Impuesto sobre Sociedades, destacar que en la resolución de fecha ... 2019 (R.G. 0.../2016 y acumulada), en la que se resuelve dicha reclamación, se llega a las siguientes conclusiones en relación a estos gastos :

"(...) coincidimos con la Inspección en concluir que estos documentos (que sin duda prueban la repercusión del gasto a XX y su consecuente contabilización) no resultan suficientes para justificar la necesidad del gasto ni la correlación del mismo con los ingresos de la entidad.

En particular, queremos hacer notar la base errónea sobre la que se cimienta la conclusión alcanzada por la embotelladora de que existe una correlación entre ingresos y gastos, cuando señala (pág. 32 de las alegaciones) que "está debidamente justificado y es lógico el atender dichos costes cuando éstos, tal y como ya se ha reiterado, sirven para sufragar a las actividades que más repercusión tienen en las ventas del embotellador; la publicidad y el marketing". El hecho de que una acción comercial o publicitaria desarrollada por cualquier entidad integrante/relacionada con el **grupo Z** pueda conllevar una mejora de la imagen de marca y acabar incidiendo en un aumento de las ventas en beneficio de las embotelladoras, no justifica en modo alguno que éstas hayan de soportar total o parcialmente los costes de dicha acción. Los acuerdos en materia de publicidad y marketing serán lógicamente tenidos en cuenta por el **grupo Z** a la hora de fijar los cánones, comisiones y derechos de marca exigidos a sus distribuidores, e incidirán de manera directa en el cálculo de su cuantía. Así, si el grupo asume o prevé la realización de campañas comerciales, que al fin tienen por objetivo mejorar la imagen de la marca, contribuyendo, en consecuencia, a incrementar las ventas de las bebidas, el coste de dichas campañas ya se habrá considerado en la fijación de los cánones y comisiones. Si después, por la realización material de dichas campañas, se repercutiese total o parcialmente su coste a los distribuidores de la marca, éstos lo estarían soportando doblemente, primero vía cánones y luego vía traslación de gastos.

Por tanto, resulta evidente que la obligación de las entidades comercializadoras de soportar la repercusión de gastos por servicios globales de marketing sólo puede justificarse en la medida en que así se haya previsto en los contratos suscritos con el grupo Z y en los términos específicos fijados en los mismos, pero en ningún caso por el mero hecho de que acuerdos alcanzados entre otras entidades puedan acabar impulsando el crecimiento de las ventas de las comercializadoras.

En nuestro caso concreto, no es descartable que los acuerdos comerciales entre **ZR** y las grandes distribuidoras comerciales (**Q, Y, P, N, H**), orientados a dar mayor visibilidad a la marca, puedan haber tenido un impacto positivo en las ventas de XX. Sin embargo, ello no justifica la traslación de los costes derivados de estos acuerdos a **XX** si no existe una obligación real para ésta de asumírselos. Es por ello procedente la exigencia de pruebas concretas por la Inspección a la interesada sobre sus obligaciones en relación con estos contratos, más allá del marco genérico configurado por el "contrato de embotellador" y "los presupuestos de marketing", que ampara en abstracto esta traslación de costes. No exigir esta prueba sería tanto como aceptar que libremente el **grupo Z** pudiera decidir en cada momento a quién y en qué cuantía atribuir los gastos incurridos y, por tanto, dónde residenciar sus ingresos y gastos en función de conveniencias de índole fiscal o de otro tipo."

Así, la falta de acreditación de la afectación de los referidos gastos a la actividad económica desarrollada por la entidad, no considerándose correlacionados con sus ingresos, determina no sólo la no deducibilidad de los mismos a efectos del Impuesto sobre Sociedades sino también de las correspondientes cuotas de IVA soportado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues tal y como establece el artículo 95.Uno LIVA: "Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional." Debiendo añadir que es responsabilidad de quien quiera hacer valer su derecho el probar los hechos constitutivos del mismo, conforme a lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT, siendo en consecuencia X S.L., el que debe soportar la carga de la prueba en este caso.

Por último, en relación a la alegación relativa a la aplicación del principio de regularización íntegra, señalar únicamente que en este caso, no ha sido objeto de análisis por la Administración, ni tampoco ha sido acreditada

por **X S.L.** la improcedencia de la repercusión de cuotas de IVA, determinándose, en cambio, la no deducibilidad de dichas cuotas de IVA, soportadas por **X S.L.**, por incumplimiento de los requisitos exigidos por la LIVA, en concreto, por el artículo 95.Uno. Por tanto, no procede la aplicación de la regularización íntegra solicitada por el obligado tributario.

Décimotercero.

En cuanto a la sanción impuesta en el acuerdo **A23-...41**, derivada de la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 LGT, señalar en primer lugar, en relación a las cuotas de IVA indebidamente repercutidas a **X S.L.** en la adquisición de tarjetas regalo, si bien no se admite la deducción del IVA soportado se reconoce la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la regularización íntegra aplicada por este Tribunal. No obstante, es criterio también de este Tribunal (recogido en resoluciones como la dictada el 14/12/2014 R.G. 3516/2014) que el hecho de haberse admitido que la Inspección debió proceder a la regularización íntegra para determinar el derecho del obligado tributario a obtener la devolución del IVA ingresado de forma indebida, no excluye la posibilidad de sancionar por la conducta regularizada, pues habrá que analizar la conducta del obligado tributario en sí misma para determinar si cabe imponer sanción por ella. Por tanto, el elemento objetivo sí que aparece en este caso pues el ajuste derivado de la no deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de tarjetas regalo se mantiene.

En cuanto a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en relación con el material de terraza, PLV de hostelería, la adquisición del denominado material promocional y acuerdos internacionales, dado que se han confirmado los ajustes realizados en este sentido en el acuerdo de liquidación, concurre el elemento objetivo de la sanción.

Décimocuarto.

También en relación al acuerdo sancionador **A23- ...41**, destacar que el reclamante alega que no se ha motivado suficientemente la culpabilidad, que no se ha respetado la presunción de inocencia y, en términos generales, que su conducta siempre se ha amparado en una interpretación razonable de las normas aplicables.

Si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no solo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma alegada, el anteriormente transcrito artículo 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, según ha quedado expuesto en el acuerdo dictado. De su análisis resulta que ha quedado demostrada la falta de ingreso de la deuda tributaria derivada del presente impuesto, así como la obtención indebida de devoluciones derivados de la no deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de el material de terraza, PLV de hostelería, "material promocional", tarjetas regalo destinados a atenciones a clientes así como del soportado en relación con gastos de marketing por Acuerdos Internacionales con entidades del sector de distribución.

Por otro lado, se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria y consciente, apreciándose el concurso de culpa y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en la norma.

En relación con la motivación del acuerdo sancionador, dispone el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria que "La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley".

Por su parte dispone el artículo 24.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, por lo que aquí interesa, que "El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente."

No siendo objeto de controversia que el acuerdo sancionador tiene el contenido mínimo que requiere el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, discrepa sin embargo el interesado acerca de la motivación de la resolución del expediente sancionador.

Pues bien, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal (entre otras, RG 3616/10 de 16-11-2011), por motivación debe entenderse aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 que, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones. Ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración, pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda. Además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la

Administración -artículo 106 de la Constitución- que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios. En este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante. En el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión "(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)"

Así las cosas, partiendo de la concepción de la motivación y de la indefensión mantenida por los Tribunales reseñados, en el presente caso no aprecia este Tribunal la falta de motivación invocada y ello porque el acuerdo sancionador describe tanto los hechos sancionados con cita expresa de la norma que se considera infringida como las razones concretas por las que se aprecia la responsabilidad del contribuyente.

Este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Res. de 23/01/2014, RG. 2318/2011)

En esa misma línea, la Resolución en unificación de criterio de 18-02-2016 (RG. 7036/2015) se pronuncia sobre la impropiedad de la utilización de la fórmula generalizada "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad".

E igualmente, en Resolución de 21-05-2015 (RG 1564/2012) se ha sostenido la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.

Aplicando lo expuesto al caso aquí examinado, ha de concluirse en la suficiente motivación del acuerdo:

- Así, en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de los objetos denominados "material de terraza" y "PLV hostelería", se hace un resumen de lo dispuesto en el acuerdo de liquidación de 17 de diciembre de 2015, tanto de los hechos como de las conclusiones alcanzadas, señalando finalmente en cuanto al material de terraza que:

"En definitiva, esta Oficina Técnica considera que la actuación del obligado tributario fue negligente, por cuanto el artículo 96.Uno de la LIVA es claro al establecer la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, debiendo el obligado tributario aportar las pruebas oportunas que permitan excluir de dicha consideración a tales operaciones. En concreto, ni ha aportado prueba alguna de que tales bienes puedan tener la consideración de objetos publicitarios de escaso valor ni tampoco ha aportado prueba de la versión de los hechos defendida por el mismo de que se trate de prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso derivadas de la cesión de uso de tales bienes. Por consiguiente, las infracciones derivadas de dicha conducta deben ser objeto de sanción, al considerarse que la conducta del obligado tributario ha sido, cuando menos, negligente."

Y en cuanto al "PLV de hostelería":

"Tal y como se señala en el Acuerdo de liquidación, siendo reiterada la doctrina, así como los pronunciamientos del TEAC de casos similares, que sostienen que estas entregas deben ser calificadas como atenciones a clientes y que, por tanto, en virtud del artículo 96.Uno. 5º LIVA, no es deducible el IVA soportado en su adquisición, no es posible considerar que el obligado tributario desconociese esta interpretación de la norma

siendo evidente que su conducta fue voluntaria. La entidad se ha deducido el IVA soportado siendo plenamente conocedora del destino de los bienes adquiridos, puesto que fueron adquiridos específicamente para ello. Lo deduce despreocupándose, cuando menos, de analizar si hay alguna limitación a esa deducción; por lo que, al menos, la falta de diligencia está acreditada, siendo procedente, consecuentemente, la imposición de sanción."

- Asimismo, en relación con el "material promocional" y las tarjetas regalo, después de resumir los hechos y conclusiones establecidos en el acuerdo de liquidación, se señala que "De lo anterior se desprende que, debido al tipo de productos entregados, no es posible que la entidad considerase que dichas entregas eran susceptibles de encuadrarse en el artículo 7. 4º de la LIVA, puesto que solo el coste unitario de estos artículos ya supera el límite de 90,15 euros, además de que las entregas calificadas como regalo ni siquiera tienen mención publicitaria alguna. Por consiguiente, no cabe aquí ninguna excusa ni ninguna interpretación razonable de la norma que permita sustentar cualquier duda sobre el carácter no deducible de las citadas cuotas de IVA, al tratarse claramente de atenciones a clientes.

Por otro lado, en cuanto a la posible interpretación de que la entrega gratuita de dichos objetos es, sin embargo, una operación accesoria a la principal consistente en la entrega de bebidas, sujeta y no exenta, originadora del derecho a la deducción, no considera esta Oficina Técnica que sea razonable, a los efectos de eximirla de la imposición de la oportuna sanción, por cuanto existe una prolija jurisprudencia y doctrina, en absoluto novedosa, que aclara perfectamente el carácter no deducible del IVA soportado como consecuencia de la adquisición de este tipo de productos; doctrina y jurisprudencia que se encuentra debidamente recogida en el

Acuerdo de liquidación del que trae causa el presente acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, al cual nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias.

Por tanto, considera esta Oficina Técnica que la infracción derivada de esta conducta debe ser igualmente merecedora de sanción por apreciarse, al menos, negligencia en la misma."

- En cuanto a los gastos derivados de los "acuerdos internacionales", después de resumir lo dispuesto tanto en el Acuerdo de liquidación de 14 de diciembre de 2015, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 a 2012, como en el Acuerdo de liquidación de 17 de diciembre de 2015, relativo al IVA, se establece lo siguiente:

"De acuerdo con lo anterior y tal y como se desprende de la documentación que obra en el expediente, en el presente caso existe una falta de prueba, por parte del obligado tributario, de los hechos sustentadores del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a los controvertidos gastos, pues los mismos se refieren a prestaciones de servicios cuya necesidad con respecto a los ingresos y, por ende, su afectación a la actividad empresarial, se desconoce, sin que haya podido ser aclarado este extremo por el obligado tributario.

En efecto, el obligado tributario no ha aportado la documentación y pruebas suficientes que razonablemente deben exigírsele para justificar su derecho a la deducción, y ello pese a haberse requerido su aportación de forma reiterada por la Administración. Es por ello que esta Oficina Técnica comparte el criterio del Instructor en el sentido de considerar que la conducta del obligado tributario fue, cuando menos, negligente, pues tampoco puede defenderse la existencia de una interpretación razonable de la norma que permita legitimar la falta de acreditación documental de los hechos defendidos por el obligado tributario como ciertos, incumpléndose así la norma fundamental que hace residir la carga de la prueba en quien pretende hacer valer su derecho.

En ese mismo sentido podemos citar de nuevo la resolución del TEAC de ...2015 (n.º .../2012 y .../13)) en la cual, sobre la procedencia de la sanción impuesta por razón de este mismo concepto en el ámbito del Impuesto sobre el Sociedades, se señala que no cabe apreciar tampoco interpretación razonable de normativa alguna que ampare la deducción de estos gastos, por lo que, consiguientemente, tampoco cabe apreciarla con respecto a la deducibilidad del IVA soportado asociado al mismo.

A mayor abundamiento, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central, la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo han considerado procedente sancionar las conductas consistentes en la ausencia de justificación. Así, a título de ejemplo, pueden citarse las resoluciones del TEAC de 29 de enero de 2009 (RG 1743/07, 1744/07, 1745/07 y 2827/07), de ... 2009 (RG 6289/08), de 8 de octubre de 2009 (RG 8043/08 y 8257/08) o de 4 de mayo de 2011 (RG 3432/10 y 3433/10), la sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2006 (rec. N.º 863/2003) o de 28 de junio de 2009 (rec. N.º 1023/2007) y la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011 (rec. N.º 358/2007).

Por tanto, dado que nos encontramos con un supuesto de ausencia de justificación de un determinado gasto así como de la afectación del mismo a la actividad empresarial, y dada la casi absoluta similitud que se

produce entre la presente conducta y la que ha sido resuelta por el TEAC en casos anteriores, existiendo, igualmente, abundante jurisprudencia en el mismo sentido, no cabe sino concluir afirmando la concurrencia de culpabilidad siendo, por tanto, procedente la imposición de la correspondiente sanción."

Por último, en lo que a la vulneración de la presunción de inocencia se refiere, el reclamante alega que "se sanciona de manera objetiva, por el mero resultado y sin aportar motivación válida ni suficiente en cuanto a la concurrencia de culpa o negligencia en la actuación del contribuyente, por cuanto la Administración se limita a formular una afirmación genérica de negligencia, pero sin justificar específicamente en qué motivos válidos se fundamenta. Es decir, se traslada la valoración de hechos realizada en la liquidación al ámbito sancionador, lo que implica la inversión de la carga de la prueba, vulnerando el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la CE".

Dado que, como se ha fundamentado anteriormente, el acuerdo sancionador impugnado recoge una motivación válida y suficiente en cuanto a la concurrencia de culpa o negligencia en la actuación del contribuyente, no cabe admitir la referida alegación.

Así pues, procede desestimar las alegaciones objeto de análisis en el presente fundamento jurídico, relativas al acuerdo sancionador A23-...41.

Décimoquinto.

En conclusión, y de acuerdo con los fundamentos desarrollados a lo largo de la presente resolución,

- se reconoce el derecho a la devolución de ingresos indebidos a la sociedad **X S.L.**, derivados de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas por **S, S.L.**, en la adquisición de tarjetas regalo de W, en los términos establecidos en el Fundamento de Derecho

Decimoprimer.

- se desestiman las restantes alegaciones.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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