

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079214

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1203/2020, de 25 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2989/2017

SUMARIO:

IVA. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir. *Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.* La entidad recurrente, dedicada a la actividad de fabricación y comercialización de bebidas considera que el IVA soportado en las adquisiciones del material de terraza con mención publicitaria (mesas, sillas, sombrillas, rótulos o carteles especiales con el nombre de los establecimientos de hostelería y productos similares), que se estaba ante la cesión de uso de material publicitario condicionada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos comercializados por ella y, con respecto al material promocional sin mención publicitaria, era deducible. Sucede, sin embargo, que, no se ha considerado probado ni que, en el primer caso, se haya producido una cesión de uso de material publicitario ni que, en el segundo caso, nos encontremos ante descuentos en especie. 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. No consideramos que el tribunal de instancia haya llevado a cabo una valoración irrazonable o arbitraria. Ello significa que en la presente casación ha de partirse de la valoración probatoria realizada en la instancia, y, de ahí, se desprende que, en realidad, nos hallamos ante un supuesto de autoconsumo externo de bienes con carácter gratuito. Específicamente, en relación con la entrega de material de terraza con mención publicitaria (mesas, sillas, sombrillas, rótulos o carteles especiales con el nombre de los establecimientos de hostelería, y productos similares) ya llegó esta Sala a esa conclusión en la STS de 15 de junio de 2013, recurso n.º 5550/2008 (NFJ048139)]. Por consiguiente, no tratándose de obsequios de escaso valor o muestras comerciales, la transmisión a título gratuito de un bien del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo estará gravada en concepto de autoconsumo externo de bienes, salvo que el IVA soportado con ocasión de la adquisición de tal bien no hubiera sido objeto de deducción total o parcial. Hacemos nuestro dicho criterio, que extendemos al segundo supuesto al que se refiere el presente recurso, la entrega gratuita de material promocional sin mención publicitaria. La lógica de la sujeción al autoconsumo, pese a su carácter gratuito, estriba en evitar que se produzca un consumo final no gravado por el impuesto, como consecuencia de la deducción de las cuotas soportadas por quien realiza tal autoconsumo (en este caso, la recurrente). Si la transmisión realizada es gratuita y no se sujeta a IVA, nos encontraríamos con que el producto entregado habría sido consumido sin que produjese tributación alguna, puesto que lo recaudado en fases anteriores debería ser devuelto a quien ha realizado la operación gratuita. Si la recurrente pudiera deducirse las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes que constituyen «material de terraza» y «material promocional», sin que, con ocasión de la entrega de los mismos a sus clientes, haya repercutido las cuotas correspondientes (como ha sucedido, en esta ocasión) se produciría, como decimos, una pérdida de recaudación injustificada, puesto que ni la recurrente ni sus clientes habrían soportado el IVA. Ello es contrario a la naturaleza del IVA. El gravamen del autoconsumo pretende preservar el principio de neutralidad que rige el IVA. Ahora bien, si el empresario que realiza tal entrega gratuita no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas, no tiene lógica que se sujete a gravamen dicha entrega, puesto que desaparece el riesgo de que se produzca ese consumo no gravado. Por tanto, entiende el Tribunal que la limitación establecida en el artículo 96.Uno.5.º LIVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, no es contraria a los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva. [Vid., ATS, de 16 de noviembre de 2017, recurso n.º 2989/2017 (NFJ079216) que planteó el recurso de casación que se desestima contra la SAN, de 24 de marzo de 2017, recurso n.º 69/2015 (NFJ079219) que se confirma].

PRECEPTOS:

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

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 288.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 5, 17 y 27.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.203/2020

Fecha de sentencia: 25/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2989/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2989/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1203/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 2989/2017 interpuesto por la COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. (en lo sucesivo "CASBEGA") representada por el Procurador de los Tribunales, don Enrique Sastre Botella contra la sentencia dictada el 24 de marzo de 2017 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 69/2015, relativo al impuesto sobre el valor añadido (IVA), correspondiente a la liquidación de los periodos de junio de 2005 a diciembre de 2007 y contra la sanción derivada de ella.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 24 de marzo de 2017 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 69/2015, que estimó en parte el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de octubre de 2014 que a su vez estimó parcialmente la reclamación económico administrativa interpuesta por CASBEGA contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad núm. A02-72052225 de fecha 21 de marzo de 2012, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos junio de 2005 a diciembre 2007, y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 14 de enero de 2013 dimanante del anterior, dictado por el mismo órgano.

1. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

El 23 de junio de 2009, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes inició acciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad CASBEGA, entre otros conceptos, en relación con el IVA, periodos de junio de 2005 a diciembre de 2007. Las actuaciones de comprobación concluyeron el 21 de marzo de 2012 con la incoación de acta de disconformidad núm. A02-7205225 y el 5 de julio de 2012, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta acuerdo de liquidación de conformidad con la regularización propuesta en el acta referenciada, con el siguiente desglose: Cuota tributaria 2.924.744,33 euros, intereses de demora 948.140.29 euros y total deuda tributaria 3.872.884,62 euros.

Las regularizaciones practicadas consistieron en:

(i) Aumentos en la base imponible del IVA al 7% por ciertas subvenciones vinculadas al precio recibidas de determinadas entidades del grupo COCA COLA.

(ii) Aumentos en la base Imponible del IVA al 7%, originados por la recalificación de determinados descuentos que la entidad deduce para calcular la base Imponible en las facturas de venta de determinados productos a sus clientes, MC DONALD´S y la cadena de establecimientos BURGER KING, que constituyen la retribución de servicios realizados por dichos clientes a CASBEGA.

(iii) Aumentos en la base imponible del IVA al 16% por entregas gratuitas a clientes del canal de hostelería de objetos publicitarios de escaso valor, por superar el importe de 90,15 euros por perceptor y año.

(iv) Disminución de las cuotas deducibles de adquisiciones realizadas con el objeto de su entrega gratuita a clientes, y que deben calificarse como atenciones a clientes.

(v) Finalmente, también se regulariza, pero en este caso sin efecto sobre las cuotas del IVA a ingresar regularizadas, las adquisiciones intracomunitarias de determinadas materias primas o concentrados para la elaboración de los productos vendidos, debido a que la Inspección considera que dentro del precio pagado debe diferenciarse una parte constitutiva de un canon o royalty como retribución por cesión del uso de determinadas marcas.

Un inciso, el presente recurso de casación versa sobre la partida de la regularización que hemos descrito en el apartado (iv).

La notificación al obligado tributario se practicó el 16 de julio de 2012.

No conforme, la entidad interpone con fecha 9 de agosto de 2012, reclamación económico-administrativa nº 5083/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, contra el acuerdo de liquidación descrito.

2. Como consecuencia del resultado de la inspección, se tramitó también un expediente sancionador por el procedimiento abreviado, observándose varias infracciones tributarias por lo que, con fecha 27 de julio de 2012, se formuló propuesta de resolución con imposición de sanción. La entidad presentó alegaciones el 9 de agosto de 2012. Con fecha 14 de enero de 2013, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictó acuerdo de imposición de sanción, por importe de 525.645,84 euros.

Contra el acuerdo de Imposición de sanción, con fecha 4 de febrero de 2013, la entidad reclamante interpuso la reclamación económico-administrativa, núm. 713/2013.

3. El Tribunal Económico Administrativo Central dictó resolución el 23 de octubre de 2014 por la que estimó parcialmente la reclamación contra el acuerdo de liquidación y desestimó el recurso contra el acuerdo de imposición de sanción.

El tribunal anula la partida de la regularización que hemos descrito en el apartado (ii) (aumentos en la base Imponible del IVA al 7% originados; por la recalificación de determinados descuentos que la entidad deduce para calcular la base imponible en las facturas de venta de determinados productos a sus clientes MC DONALD´S y BURGER KING), por considerar que no resulta acreditada por parte de la Administración actuante, la prestación de servicios de marketing que motiva dicha regularización, resultando los mismos medios insuficientes para justificar la prestación de servicios pretendida.

Segundo. *La sentencia de instancia.*

Frente a la anterior resolución, la representación procesal de CASBEGA planteó recurso contencioso-administrativo ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que fue

tramitado con el número 69/2015, donde tras los oportunos trámites, fue estimado parcialmente a través de la sentencia ahora recurrida.

La sentencia anuló la resolución en lo relativo a la sanción impuesta por considerarla contraria a derecho al no resultar probada la culpabilidad de la mercantil.

En el fundamento jurídico sexto la sentencia aborda la cuestión que nos ocupa de la siguiente forma:

"Cuestiona también la mercantil actora el criterio seguido por la Administración tributaria y por el TEAC en cuanto a la deducibilidad del IVA soportado en las adquisiciones de material publicitario cedido a determinados clientes y de material promocional.

Como se detalla en el acuerdo de liquidación, CASBEGA adquirió durante los períodos objeto de comprobación diverso material destinado a ser entregado o cedido gratuitamente a los clientes por los importes que igualmente especifica aquel acuerdo.

La empresa clasifica este material en dos grupos: "Hostelería cesión" y "Regalo", dependiendo del tipo de material y de la forma de cesión o entrega de este a los clientes.

En el primero de los grupos, "Hostelería cesión", incluye adquisiciones de distinto material, como mesas, sillas, sombrillas, luminosos, "privilegios" (rótulos o carteles especiales con el nombre de los establecimientos de hostelería), kioscos, etc. Se trata de material que se halla en el inventario de la empresa, que tiene la mención publicitaria de los productos vendidos por CASBEGA, y que se destina a ser cedido gratuitamente a los clientes.

En el grupo "Regalo" se incluyen diversos objetos sin mención publicitaria que se adquieren para ser entregados a los clientes de forma gratuita. Se trata de objetos tales como, indica el acuerdo de liquidación, "... equipos de "home cinema", micro cadenas de sonido, cámara de fotos, horno Siemens, básculas, coche fórmula 1 teledirigido, taladros, etc".

La entidad se dedujo las cuotas soportadas en las adquisiciones de estos objetos en sus declaraciones de IVA. Y, al propio tiempo, no ha repercutido cuotas del impuesto en las entregas o cesiones de estos objetos al entender que se hallaban no sujetas al Impuesto. [...]"

Pues bien, la sentencia acoge los argumentos expresados en la sentencia dictada por la misma Sección en el recurso núm. 391/2014, de fecha 17 de mayo de 2016, que, en lo que ahora importa, se recogen en sus fundamentos segundos a quinto, que transcribe a continuación en el mismo fundamento jurídico sexto y que son del siguiente tenor:

" SEGUNDO. En el escrito de demanda presentado por la mercantil RENDELSUR se solicita la nulidad de la resolución administrativa impugnada. Y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

Afirma que su actividad empresarial consiste en la fabricación, distribución, almacenamiento, transporte y venta de bebidas refrescantes, aguas minerales y bebidas no alcohólicas, así como de sus envases y envoltorios. Concretamente fabrica y comercializa productos de "The Coca-Cola Company". Y en relación con el presente recurso la recurrente destaca que durante los años 2006 a 2008 adquirió diverso material de terraza (mesas, sillas, sombrillas y pies de sombrillas) el cual llevaba inserta alguna de las marcas que comercializaba, soportando en cada una de dichas adquisiciones las correspondientes cuotas del IVA. Cuotas de IVA que fueron deducidas en las autoliquidaciones correspondientes.

La recurrente niega que la entrega de dicho material de terraza a diversos establecimientos de hostelería tenga la consideración de "atenciones para clientes". Considera que, en este caso, no se está ante una entrega gratuita sino ante una cesión de uso y de disponibilidad de dicho material de terraza, lo cual integra una prestación accesoria a la venta de las bebidas. Afirmación que la recurrente apoya en que (a) 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; (b) la cesión de dicho material se encontraba vinculada a la venta de los productos de "The Coca-Cola Company" comercializados por la recurrente de tal manera que, en el supuesto de que el cliente incumpliera el compromiso de compras acordado o diera al material cedido un uso diferente al pactado, quedaría obligado a su restitución; por lo que nunca puede considerarse como una entrega de bienes de carácter gratuito; (c) es una cesión de material de terraza entendida como prestación accesoria a la entrega de los refrescos que se englobaría en un precio único.

Asimismo, la recurrente apoya su defensa refiriendo la inaplicabilidad del artículo 96. Uno.5º de la Ley reguladora del IVA, y ello porque se ha incorporado al ordenamiento jurídico español sin contar con la correspondiente autorización del Consejo de la Unión Europea por cuanto que dicho precepto supone una

limitación del derecho a la neutralidad impositiva. Insiste en que las limitaciones del derecho de deducción del IVA únicamente tienen cabida en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva de tal manera que, a falta de autorización, cualquier norma que imponga una restricción general al derecho a deducir podría ser contraria al artículo 17 de la Sexta Directiva. Y esa omisión determina la invalidez del citado precepto legal y, por tanto, la nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación. En este sentido destaca la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de marzo de 2000.

Por el contrario, el Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso contencioso administrativo apoyándose en los argumentos de la resolución del TEAC impugnada.

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 Coca-Cola.

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 analizarán 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 (EDL 1992/17907) 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 entenderla 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 Coca-Cola, 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) 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 Coca-Cola. 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 Coca-Cola. 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 (..).

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 Coca-Cola 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".

Ratificamos todas estas consideraciones, dice la sentencia ahora recurrida en casación, por considerarlas plenamente trasladables al caso analizado dada su evidente analogía, al tiempo que añade:

"Si el motivo no puede prosperar en razón a la pretendida divergencia entre la norma nacional y la regulación comunitaria, tampoco puede hacerlo en atención a la interpretación que propone la actora como alternativa al criterio seguido por la Inspección.

En efecto, y respecto de los calificados como regalos, sostiene CASBEGA, que no obstante tal denominación, en ningún caso se estaría ante una entrega sin contraprestación. Se trata, dice, de bienes entregados a sus clientes a fin de constituir descuentos en especie por el volumen de ventas, por lo que "...con independencia de cómo se materialice dicho descuento, resulta innegable tanto que no deben incluirse dichos conceptos en la base imponible del IVA como que las cuotas soportadas en su adquisición son plenamente deducibles. E invoca en este sentido la previsión del artículo 79. Dos: (...)

Tales afirmaciones carecen de cualquier sustenta probatorio, y resultan atendibles las consideraciones vertidas en el acuerdo de liquidación para rechazarlas. Y es que no existe prueba alguna de que los denominados regalos tuvieran carácter distinto de éste, ni, desde luego, se ha documentado nada al respecto en la facturación realizada a los clientes, lo que sería obligado conforme a lo dispuesto en el artículo 78.dos.1ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (...) en proporción al valor de mercado de los bienes entregados a o de los servicios prestados (...)

En cuanto al tratamiento que merecen los denominados objetos "Hostelería cesión", nos remitimos a lo resuelto en la parcialmente transcrita sentencia de 17 de mayo de 2016, que damos por reproducido al tratarse de la misma cuestión sustentada en idénticos argumentos".

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

El procurador D. Enrique Sastre Botella, en representación de CASBEGA, presentó el 16 de mayo de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 24 de marzo de 2017 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 69/2015.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica con precisión como infringidos, en el apartado correspondiente, los artículos 17 y 27 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 los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145 de 1977, página 1) (Sexta Directiva).

La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 1 de junio de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Sección de admisión de esta Sala lo admitió en otro auto de 16 de noviembre de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Clarificar, planteando cuestión prejudicial al TJUE de estimarlo procedente, si la limitación establecida en el artículo 96. Uno.5º LIVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, es contraria a los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la luz de artículos 17 y 27 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 los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme".

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

El procurador don Enrique Sastre Botella en representación de CASBEGA interpuso el recurso de casación mediante escrito de 9 de enero de 2018, que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita:

"1º) que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se situó en la posición procesal propia del Tribunal- a Juzgado- de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;

3º) y en consecuencia estime parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra el acuerdo de liquidación definitiva de fecha 5 de julio de 2012 dictado por la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes anulándolo en la parte en que declaraba no deducibles las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de material publicitario cedido o entregados a determinados clientes y anule también el acuerdo sancionador de fecha 14 de enero de 2013 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero impugnado en la demanda en la parte en la que imponía una sanción por la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de material publicitario cedido o entregados a determinados clientes".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 17 de abril de 2018, el Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, presentó escrito de oposición al presente recurso en el que concluye que: "respecto de la pretensión deducida de contrario consideramos, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Y, en relación con la cuestión doctrinal suscitada postulamos la siguiente interpretación: la limitación establecida en el art. 96.uno.5º LIVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes no es contraria a los artículos 17 y 27 de la sexta directiva".

Quinto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 21 de abril de 2020 para la votación y fallo del recurso.

Dadas las disfunciones generadas por la pandemia de COVID 19, las deliberaciones han continuado en fechas posteriores a través de los medios disponibles por esta sección, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.

Haremos un resumen de los antecedentes, con la vista puesta en el presente recurso de casación, de manera que nos centraremos en los que constituyen su objeto.

El 23 de junio de 2009, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes inició acciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad CASBEGA en relación con el IVA, periodos de junio de 2005 a diciembre de 2007.

Las actuaciones de comprobación concluyeron el 21 de marzo de 2012 con la incoación de acta de disconformidad núm. A02-7205225 y el 5 de julio de 2012, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta acuerdo de liquidación de conformidad con la regularización propuesta en el acta referenciada.

La regularización practicada consistió, en lo que ahora interesa, en la "disminución de las cuotas deducibles de adquisiciones realizadas con el objeto de su entrega gratuita a clientes, y que deben calificarse como atenciones a clientes".

No conforme, la entidad interpone, con fecha 9 de agosto de 2012, reclamación económico-administrativa núm. 5083/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, contra el acuerdo de liquidación descrito. El

Tribunal Económico Administrativo Central dictó resolución el 23 de octubre de 2014 por la que estimó parcialmente la reclamación contra el acuerdo de liquidación. La estimación no se extiende a la regularización de la partida que hemos identificado como núcleo del presente recurso de casación. Concretamente, el TEAC anuló la parte de la regularización que hemos descrito en el apartado (ii) de los antecedentes (aumentos en la base imponible del IVA al 7% originados por la recalificación de determinados descuentos que la entidad deduce para calcular la base imponible en las facturas de venta de determinados productos a sus clientes MC DONALD'S y BURGER KING).

Frente a la anterior resolución, la representación procesal de CASBEGA planteó recurso contencioso-administrativo ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que fue tramitado con el número 69/2015, donde tras los oportunos trámites, fue estimado parcialmente a través de la sentencia ahora recurrida. La estimación del recurso no comprende tampoco la partida relativa a la deducción del IVA soportado en determinadas adquisiciones de bienes -entrega del material de terraza (mesas, sillas, sombrillas, etc.) y "regalos" (equipos de "home cinema", micro cadenas de sonido, cámara de fotos, horno Siemens, básculas, coche fórmula 1 teledirigido, taladros, etc.)- pues, como hemos dejado dicho en los antecedentes, únicamente anuló el acuerdo sancionador.

La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal, mediante auto de 16 de noviembre de 2017, apreció que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional consistente en "Clarificar, planteando cuestión prejudicial al TJUE de estimarlo procedente, si la limitación establecida en el artículo 96. Uno.5º LIVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, es contraria a los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva".

Segundo. *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

CASBEGA presentó sus alegaciones el 9 de enero de 2018, manifestando a su inicio que es una compañía cuya actividad consiste en el envasado y distribución de bebidas refrescantes. Específicamente, dicha empresa envasa y distribuye productos de "The Coca-Cola Company". Como parte de su actividad de distribución y comercialización de refrescos, adquirió durante los años 2005 a 2007 diverso material publicitario que llevaba inserta alguna de las marcas de dicha empresa "The Coca-Cola Company" que comercializa.

En cada una de las adquisiciones de dicho material, CASBEGA soportó las correspondientes cuotas de IVA. Las referidas cuotas de IVA soportado fueron oportunamente deducidas en las autoliquidaciones presentadas.

Entre el material adquirido, se encontraba, por un lado, el llamado material de terraza consistente en mesas, sillas, sombrillas, etc., cuyo uso cede a los establecimientos de hostelería que comercializan sus productos.

CASBEGA sostiene que no se está ante una entrega gratuita de dicho material de terraza por su parte, sino ante una cesión de uso condicionada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos de "The Coca-Cola Company" comercializados por CASBEGA, previéndose que en el supuesto de que el cliente incumpla el compromiso de compras acordado o dé al material cedido un uso diferente al pactado, queda obligado a su restitución.

Por otro lado, CASBEGA también adquirió, durante los años considerados, material promocional -sin mención publicitaria- entre el que se incluyen objetos de diversa índole (micro cadenas, cámaras, básculas, taladros...). Aclara que dichos objetos vienen normalmente recogidos en catálogos de actividades promocionales dirigidas a los clientes de hostelería, en los cuales se incluyen determinados artículos que pueden ser canjeados a partir de los puntos conseguidos en función de los volúmenes de compras de refrescos que realicen dentro de las fechas establecidas al efecto en las bases de la promoción. De esta manera, sólo en la medida en que se vayan consiguiendo los puntos necesarios en función de los volúmenes de compras de refrescos efectuadas, los clientes de hostelería pueden canjearlos por los artículos promocionales seleccionados.

CASBEGA entendía que el IVA soportado en estas adquisiciones era deducible. En el primer caso (material de terraza), se consideraba que se estaba ante la cesión de uso de material publicitario a sus clientes (bares, cafeterías, etc.) condicionada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos comercializados por ella. En el segundo caso (material promocional sin mención publicitaria), se estaba ante descuentos en especie por volumen de compra de tal modo que debía de hablarse de contraprestación global

única al tratarse de bienes suministrados con ocasión de otras operaciones realizadas para él mediante contraprestación.

En definitiva, CASBEGA sostuvo en su demanda ante el tribunal de instancia que tales entregas no eran atenciones gratuitas a clientes, en contra de lo que afirmaba la Administración tributaria, e insiste ahora en ello, y en que, aún en el caso de que tales entregas fueran finalmente consideradas atenciones a clientes, el IVA soportado también debía considerarse deducible dado que la norma española que limita la deducción de las atenciones gratuitas a clientes es contraria a la Sexta Directiva.

Sostiene CASBEGA que la sentencia que se recurre, después de afirmar que no se ha acreditado que dichas entregas no sean otra cosa que atenciones gratuitas a clientes, aplica el artículo 96. Uno.5º de la Ley del IVA que considera no deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes. Este precepto, asegura CASBEGA infringe los artículos 17 y 27 de la Directiva 77/388/CEE (en adelante, Sexta Directiva).

En ese sentido, el artículo 17.6 de la Sexta Directiva contiene un mandato al Consejo para que, por la vía de la aprobación de la normativa correspondiente, determine de forma unánime, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción. En este punto, la Directiva sólo contiene una orientación dirigida a esa normativa futura, al precisar que deberá excluir, en todo caso, aquellos gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional (es decir, que atiendan a necesidades privadas del empresario o profesional).

Por su parte, el artículo 27 de la Sexta Directiva permite al Consejo, por decisión singular, autorizar a un Estado miembro a establecer medidas de inaplicación de la Directiva para simplificar la gestión o para evitar fraudes o evasiones fiscales.

Asegura que, en el caso que nos ocupa, la sentencia recurrida (confirmando la postura de la Administración tributaria española), no ha permitido a CASBEGA deducirse las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de determinados bienes y no lo ha permitido amparándose en el artículo 96. Uno.5º de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del IVA que contiene una limitación del derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de "los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas". Esa limitación opera de forma absoluta, esto es, impide la deducción de las cuotas de IVA soportado aun cuando se demuestre -como en el caso que nos ocupa- que son gastos realizados con fines estrictamente profesionales y no destinados a satisfacer necesidades individuales.

Afirma que la sentencia ha infringido estos artículos 17 y 27 de la Directiva, pues esa limitación del derecho a deducir contenida en el artículo 96. Uno.5º de la norma española no ha sido aprobada por el Consejo de la Unión Europea, ni por la vía normativa del artículo 17.6 ni por la del artículo 27 de la Directiva.

En última instancia, con carácter subsidiario, solicita que planteemos cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 del Tratado Fundacional de la Unión Europea

Se opone la Abogacía del Estado, mediante escrito fechado el 17 de abril de 2018, recordando, en primer lugar, que la sentencia de instancia declara, en el ejercicio de su competencia para la calificación de los contratos y la valoración de la prueba, que tanto en el caso del "material de terraza" como del denominado "material promocional", estamos ante atenciones gratuitas a clientes. Afirma que esa calificación, que no puede tacharse de irrazonable o arbitraria, constituye un presupuesto de partida a los efectos del presente recurso.

Discrepa de la premisa desde la cual CASBEGA alega la infracción de los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva IVA, fundada en que se le ha impedido la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de estos bienes conforme al art. 96. Uno.5º LIVA, puesto que si bien, aparentemente, la exclusión a la deducción de las atenciones a clientes podría ser contraria a lo dispuesto en los artículos 17.6 y 27 de la Sexta Directiva, en la medida en que no existe decisión del Consejo, ni habilitación expresa para establecer la excepción, realmente dicha exclusión no es contraria al derecho comunitario.

Y ello es así, asegura la Abogacía del Estado, porque la neutralidad del IVA queda garantizada, ya que la exclusión de la deducción va unida a un supuesto de no sujeción (el IVA soportado con motivo de la adquisición de los bienes) no se deduce por CASBEGA, pero tampoco se repercute a los clientes a los que posteriormente se les entrega.

La carga fiscal se soporta, en definitiva, por CASBEGA, pero ello deriva de su decisión de entregar gratuitamente a los clientes los objetos calificados como "material de terraza" y "material de promoción" (regalos).

Concluye señalando que las normas de la Ley del IVA (art. 7, 9 y 96. Uno.5º) aplicadas conjuntamente, son plenamente compatibles con el derecho comunitario sin que sea necesario el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

Tercero. *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Como hemos indicado, CASBEGA considera que el IVA soportado en las adquisiciones de los tantas veces mencionados bienes, era deducible.

Recuérdese que la premisa de la que parte es, por un lado, con respecto al material de terraza con mención publicitaria (mesas, sillas, sombrillas, rótulos o carteles especiales con el nombre de los establecimientos de hostelería y productos similares), que se estaba ante la cesión de uso de material publicitario condicionada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos comercializados por ella y, con respecto al material promocional sin mención publicitaria (equipos de "home cinema", micro cadenas de sonido, cámara de fotos, horno Siemens, básculas, coche fórmula 1 teledirigido, taladros, etc.) que se estaba ante descuentos en especie por volumen de compra.

Sucede, sin embargo, que, como se desprende del fundamento jurídico sexto de la sentencia impugnada que hemos transcrito, no se ha considerado probado ni que, en el primer caso, se haya producido una cesión de uso de material publicitario ni que, en el segundo caso, nos encontremos ante descuentos en especie.

Pues bien, comenzaremos, en relación con el primero de los supuestos, recordando el último párrafo del fundamento jurídico tercero de la sentencia de esta misma Sección, de fecha 17 de mayo de 2016 (rec. 391/2014) que es del siguiente tenor:

"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".

Además, es conveniente recordar también estos párrafos del fundamento jurídico cuarto de la sentencia indicada:

"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 definitiva, concluye, en cuanto al tratamiento que merecen los denominados objetos "Hostelería cesión", se remite a lo resuelto en la parcialmente transcrita sentencia de 17 de mayo de 2016, que da por reproducida al tratarse de la misma cuestión ostentada en idénticos argumentos.

Con respecto a los segundos, -los calificados como regalos-, asegura CASBEGA que no obstante tal denominación, en ningún caso se estaría ante una entrega sin contraprestación, sino ante bienes entregados a sus clientes a fin de constituir descuentos en especie por el volumen de ventas, sostiene la sentencia en un

párrafo de dicho fundamento sexto, que tales afirmaciones carecen de cualquier sustenta probatorio y, por tanto, que deben ser rechazadas, resultando, por el contrario atendibles las consideraciones vertidas en el acuerdo de liquidación. Concluye, como ya se sabe "que no existe prueba alguna de que los denominados regalos tuvieran carácter distinto de éste ni, desde luego, se ha documentado nada al respecto en la facturación realizada a los clientes, lo que sería obligado conforme a lo dispuesto en el artículo 78.dos.1ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (..) en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados (..)"

También hemos de recordar que en los párrafos iniciales del mismo fundamento sexto tantas veces citado se declara:

"La entidad se dedujo las cuotas soportadas en las adquisiciones de estos objetos en sus declaraciones de IVA. Y, al propio tiempo, no ha repercutido cuotas del impuesto en las entregas o cesiones de estos objetos al entender que se hallaban no sujetas al Impuesto. [...]"

Esto último es muy relevante, a la vista de lo que dispone el artículo 94 de la Ley del IVA, que lleva por título "operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción", en su apartado uno: "los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Este artículo constituye la transposición del artículo 17.2 de Sexta Directiva (hoy 168) que establece:

"En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo"

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado, reiteradamente, que sólo en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir, de las cuotas impositivas por él devengadas, el IVA devengado o pagado por dicho bien (Cfr. por todas, la sentencia -Sala Segunda- de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11).

"La existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA. Habida cuenta que, en las operaciones que nos ocupan no se ha repercutido el IVA no puede deducirse el IVA soportado" [Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19].

La valoración de la prueba en sede casacional no es posible, salvo en casos excepciones que esta vez no concurren. No consideramos que el tribunal de instancia haya llevado a cabo una valoración irrazonable o arbitraria. Ello significa que en la presente casación ha de partirse de la valoración probatoria realizada en la instancia, y, de ahí, se desprende que, en realidad, nos hallamos ante un supuesto de autoconsumo externo de bienes con carácter gratuito.

Específicamente, en relación con un supuesto similar al primero que a nosotros nos ocupa, la entrega de material de terraza con mención publicitaria (mesas, sillas, sombrillas, rótulos o carteles especiales con el nombre de los establecimientos de hostelería, y productos similares) ya llegó esta Sala a esa conclusión en la sentencia de 15 de junio de 2013, (rec. cas. 5550/2008), parte de cuyos razonamientos (FJ 7) reproducimos a continuación, no sin antes recordar primero que el artículo 5.6 de la Sexta Directiva indica que: "Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por el sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del

personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del IVA. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales" es decir, que en este último caso no se producirá tal autoconsumo de bienes.

Pues en dicho FJ 7 se dice: "En la sentencia del TJUE de 24 de abril de 1999 (asunto 48/97) la empresa Kuwait Petroleum alegaba que la circunstancia de que los bienes (regalos promocionales) hayan sido transmitidos por ella para las necesidades de su empresa excluía la aplicación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva.

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

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

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

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

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

2º. Que la transmisión tenga como objeto bienes que vayan a ser entregados a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales. Ambos requisitos son concurrentes, por lo que la ausencia de uno de ellos hará necesario regularizar la situación por medio del autoconsumo.

Por todo lo que se deja expuesto debe confirmarse el criterio de que las entregas gratuitas de mobiliario de terraza y otros objetos publicitarios (vasos, copas, servilletas, servilleteros, etc.) deben considerarse constitutivas de operaciones de autoconsumo en su modalidad de entrega de bienes. En consecuencia, tratándose de un autoconsumo de bienes (artículo 9 1 b) LIVA) en el que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas para la adquisición del material de referencia (artículo 96 uno 5) LIVA), dicho autoconsumo no está sujeto al IVA conforme al artículo 7.7 LIVA de la Ley 37/92, que establece que es una operación no sujeta "las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones".

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

Por consiguiente, no tratándose de obsequios de escaso valor o muestras comerciales (ya hemos visto que no es el caso) la transmisión a título gratuito de un bien del patrimonio empresarial o profesional del sujeto

pasivo estará gravada en concepto de autoconsumo externo de bienes, salvo que el IVA soportado con ocasión de la adquisición de tal bien no hubiera sido objeto de deducción total o parcial.

Hacemos nuestro dicho criterio, que extendemos al segundo supuesto al que se refiere el presente recurso, la entrega gratuita de material promocional sin mención publicitaria.

Varios artículos de la Ley del IVA se han citado en los párrafos transcritos, que, ahora interesa reproducir.

El artículo 9, número 1º de la Ley del IVA, que lleva por título "operaciones asimiladas a las entregas de bienes" distingue ente autoconsumo internos y autoconsumos externos. Los primeros son los que nos interesan ahora, Pues bien:

"Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

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

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo (Autoconsumo interno).

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

Por consiguiente, el gravamen del autoconsumo externo es procedente cuando se cumplan tres condiciones: (i), que se trate de entrega de bienes realizada con carácter gratuito; (ii) que tales bienes procedan del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo y (iii) que la adquisición previa de dichos bienes, y/o su producción debe estar gravada efectivamente por el IVA y el sujeto pasivo debe tener derecho a su deducción total o parcialmente.

Ello determina que, si no existe tal derecho a la deducción, el gravamen del autoconsumo implicaría una doble imposición, de ahí que se prevea el modo de evitarlo, y por eso, como veremos después, es considerado autoconsumo no sujeto.

Este precepto encuentra amparo en el artículo en el 5.6 de la Sexta Directiva, de ahí la oportunidad de tener presente la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Octava) de 16 de septiembre de 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, que en sus apartados 59, 60 y 61 declara:

" 59 En lo que respecta al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, procede recordar que el objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien a sus fines privados o a los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien del mismo tipo, por otra (sentencia de 11 de mayo de 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 40 y jurisprudencia citada). Así, la tributación de las apropiaciones o detracciones mencionadas en el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva trata de evitar situaciones de consumo final no gravado (sentencia de 30 de septiembre de 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, apartado 18).

60 Para ello, la referida disposición asimila a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso, sujetas al IVA, determinadas operaciones en las que el sujeto pasivo no obtiene ninguna contraprestación real (sentencia de 17 de julio de 2014, *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, apartado 23).

61 Más concretamente, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva asimila a una entrega de bienes efectuada a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA (sentencia de 11 de mayo de 2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 41 y jurisprudencia citada). No obstante, esta disposición no asimila a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales" (ni tampoco, añadimos nosotros, atenciones a clientes).

La transposición de dicho artículo de la Sexta Directiva, se completa a través del artículo 7 de la propia Ley del IVA, que regula los supuestos de no sujeción, entre los cuales se encuentra el previsto en su número 7, que establece que no están sujetas al impuesto:

"(..)7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones (..)"

La lógica de la sujeción al autoconsumo, pese a su carácter gratuito, estriba en evitar que se produzca un consumo final no gravado por el impuesto, como consecuencia de la deducción de las cuotas soportadas por quien realiza tal autoconsumo (en este caso, CASBEGA). Si la transmisión realizada es gratuita y no se sujeta a IVA, nos encontraríamos con que el producto entregado habría sido consumido sin que produjese tributación alguna, puesto que lo recaudado en fases anteriores debería ser devuelto a quien ha realizado la operación gratuita. Si CASBEGA pudiera deducirse las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes que constituyen "material de terraza" y material promocional", sin que, con ocasión de la entrega de los mismos a sus clientes, haya repercutido las cuotas correspondientes (como ha sucedido, en esta ocasión) se produciría, como decimos, una pérdida de recaudación injustificada, puesto que ni CASBEGA ni sus clientes habrían soportado el IVA. Ello es contrario a la naturaleza del IVA. El gravamen del autoconsumo pretende preservar el principio de neutralidad que rige el IVA. Ahora bien, si el empresario que realiza tal entrega gratuita no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas, no tiene lógica que se sujete a gravamen dicha entrega, puesto que desaparece el riesgo de que se produzca ese consumo no gravado.

Y es en este momento cuando entra en juego, el artículo 96 de la Ley del IVA, titulado "exclusiones y restricciones del derecho a deducir", que establece en su apartado uno, que "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". Sin embargo, en la letra b) del número 5º de este apartado 1, se introduce una excepción al establecer que no tendrán esta consideración "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".

Por tanto, nos encontramos con dos posibilidades: una, que se cumplan los requisitos previstos en la excepción contemplada en dicha letra b), en cuyo caso, se tratará de un consumo sujeto y no exento, con derecho a deducción; y otra, que quien entregue los bienes (o preste los servicios) no se pueda deducir las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de bienes y servicios al no serle de aplicación la excepción contempla en dicha letra b). En este segundo caso, -que es el nuestro-, nos hallaríamos, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 7. 7º de la Ley del IVA, como ya se ha anticipado, ante un autoconsumo no sujeto.

La interpretación conjunta los artículos 9. 1º, 7. 7º y 96. Uno.5º de la LIVA permite llegar a la misma conclusión que se desprende del artículo 5.6 de la Sexta Directiva, no vulnerándose, por tanto, el principio de neutralidad que rige e IVA.

En definitiva, del hecho de que no permita deducción del IVA, en un supuesto como el que nos ha venido ocupando, podría extraerse la conclusión de que el artículo 96.5. 1º LIVA es contrario al derecho de la Unión Europea. Sin embargo, consideramos que una interpretación conjunta de los preceptos recién citados permite llegar a una conclusión opuesta, es decir, que dicho precepto es respetuoso con la normativa de la Unión Europea sobre el IVA y, por tanto, no resuelta procedente plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por mucho que, insistimos, una interpretación aislada del mismo da pie a pensar lo contrario.

Es cierto que, como señala la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de abril de 2010, X Holding, C-538/08 y C-33/09, entre otras muchas, que el derecho a deducción enunciado en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (apartado 37).

Ahora bien, dicho principio del derecho a deducción está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en el párrafo segundo de dicho apartado, cuyo tenor es el

siguiente: "Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva".

No es menos cierto, señala la Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de abril de 2010, X Holding, C-538/08 y C-33/09, es:

- que el Consejo no adoptó ninguna de las propuestas que le presentó la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador de la Unión establezca un régimen común que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no tiene en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción del IVA (apartado 39).

- que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva presupone que las exclusiones que pueden mantener los Estados miembros de conformidad con esta disposición eran legales en virtud de la Segunda Directiva, la cual era anterior a la Sexta Directiva (apartado 40).

- que el artículo 11 de la Segunda Directiva, pese a establecer en su apartado 1 el derecho a deducción, establecía, en su apartado 4, que los Estados miembros podían excluir del régimen de deducción determinados bienes y servicios, en especial aquellos que fueran susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal (apartado 41).

- que, por consiguiente, esta disposición no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del derecho a deducción, vaciando de esta forma de contenido el régimen establecido mediante el artículo 11, apartado 1, de la Segunda Directiva (apartado 42).

- que, además, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe ser objeto de una interpretación estricta, no pudiendo considerarse que esta disposición autorice a un Estado miembro a mantener una restricción del derecho a la deducción del IVA que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes, con independencia de su naturaleza o de su objeto (apartado 43).

y, por último, que de cuanto antecede se desprende que la facultad concedida a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva exige que estos últimos definan suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes y servicios excluidos del derecho a deducción para garantizar que dicha facultad no sirva para establecer exclusiones generales de dicho régimen (apartado 44).

Pues bien, la Ley del IVA define suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes o servicios excluidos del derecho a la deducción, "atenciones a clientes", en nuestro caso, lo cual nos permite declarar, parafraseando el fallo de esa sentencia, que los artículos artículo 11, apartado 4 de la Segunda Directiva y 17, apartado 6 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la Ley del IVA española, que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la categoría de gastos relativas a "atenciones a clientes".

No se olvide, además, que el artículo 17.2 de la Sexta Directiva, se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" y, como hemos dicho, en la presente ocasión, las operaciones realizadas (las intenciones a clientes) no están sujetas. Por tanto, en realidad, no se ha producido una extralimitación del derecho a deducir prohibida por dicho precepto.

Y si eso es así, como pensamos, no entran en juego ni el artículo 17.6 ya transcrito, ni el 27 de la Sexta Directiva, que dispone: "1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1".

Es decir, que en este caso España no ha vulnerado el derecho de la Unión Europea por no haber solicitado autorización.

Como declara la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite al juez nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelve los litigios de que conoce (apartado 47).

La interpretación conjunta de los artículos 9. 1º, 7. 7º y 96. Uno.5º LIVA interpretados conforme a la luz y a la letra de la finalidad de la directiva permite sostener que el último de ellos, en particular, no es contrario a la Sexta Directiva.

Ha resultado posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión y, por tanto, no debemos abstenernos de aplicar dicho 96. Uno.5º LIVA puesto que no es contrario al Derecho de la Unión Europea (cfr. a sensu contrario, Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, apartado 48).

No es preciso, pues, plantear cuestión prejudicial.

A la vista de todo lo dicho, respondemos a la cuestión con interés casacional, ciñéndonos a lo que es objeto del presente recurso, declarando que la limitación establecida en el artículo 96. Uno.5º LIVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, no es contraria a los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones de las partes.*

Por todo lo expuesto en los fundamentos anteriores declaramos no haber lugar al presente recurso de casación, lo cual conlleva declarar conforme a derecho la sentencia impugnada.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero esta sentencia.

2º No haber lugar al recurso de casación número 2989/2017 interpuesto por la COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L. representada por el Procurador de los Tribunales, don Enrique Sastre Botella contra la sentencia dictada el 24 de marzo de 2017 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso núm. 69/2015 interpuesto contra la resolución de 23 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que a su vez estimó parcialmente la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de disconformidad núm. A02-72052225 de fecha 21 de marzo de 2012, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contrayentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos junio de 2005 a diciembre 2007, y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 14 de enero de 2013 dimanante del anterior, dictado por el mismo órgano, con lo cual se confirma que la sentencia impugnada es conforme a derecho.

3º No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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