

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094294

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de junio de 2024

Recl. n.º 2407/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Cuotas soportadas por la adquisición de mobiliario de terraza destinado gratuitamente a clientes del sujeto pasivo.* Las entregas de elementos auxiliares de hostelería (copas, jarras, vasos, abridores, cubiteras, servilleteros, pizarras, posavasos, expositores, productos textiles, etc.) y mobiliario para terrazas (mesas, sillas, sillones, taburetes, sombrillas, toldos, etc.), efectuadas de forma gratuita por el sujeto pasivo a sus clientes, constituyen atenciones a clientes, por lo que las cuotas soportadas en su adquisición no son deducibles, de acuerdo con el art. 96.Uno.5º Ley 37/1992 (Ley IVA). Las entregas se efectúan a los distribuidores de los establecimientos de hostelería a través de los cuales la entidad comercializa sus productos, debiendo entenderse que tales entregas gratuitas son independientes y no son accesorias a las entregas de bebidas que efectúe el mismo sujeto pasivo de forma onerosa. **(Criterio 1 de 1).**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 96.1.5.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 176.

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

Se han visto las presentes reclamaciones, interpuestas por **XZ**, S.A. (NIF:...) y **TW XZ**, S.L. (NIF:...), respectivamente, contra los acuerdos de liquidación correspondientes a los periodos de noviembre de 2016 a diciembre de 2017 y de enero de 2018 a diciembre de 2019, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-02407-2022	21/03/2022	23/03/2022
00-02405-2022	21/03/2022	23/03/2022

Segundo.

El 4 de febrero de 2021 se inicia, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, actuaciones de comprobación e investigación respecto de las entidades identificadas, por el IVA de los periodos de noviembre de 2016 a diciembre de 2019.

La entidad **XZ**, S.A. (NIF ...) tributó de forma individual en los periodos de los ejercicios 2016 y 2017, pasando a formar parte, en los ejercicios 2018 y 2019, del Grupo IVA .../..., de la que la entidad **TW XZ**, S.L. (NIF ...) es la dominante. Las actuaciones tuvieron alcance general.

De la circunstancia señalada anteriormente, resulta que las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas se documenten en dos actas y correspondientes acuerdos de liquidación, uno referido a los periodos de los ejercicios 2016 y 2017, practicada a la entidad **XZ** (XZ), y la referida a los periodos de los ejercicios 2018 y 2019, practicada a **TW XZ** (TW XZ), como dominante del grupo del que forma parte la dependiente comprobada.

Tercero.

Así, en relación con los periodos de noviembre de 2016 a diciembre de 2017, el 12 de noviembre de 2021 se formalizaron sendas actas, en conformidad (A01 ...4) y en disconformidad (A02 ...0).

Respecto del acta incoada en conformidad, el 2 de diciembre de 2011 se notificó acuerdo de rectificación de errores.

Derivado del acta incoada en disconformidad, el 3 de marzo de 2022 se dictó acuerdo de liquidación, que resultó notificado el 3 de marzo de 2022.

No conforme con el acuerdo de liquidación anterior, la entidad **XZ** interpuso, el 21 de marzo de 2022, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que resultó tramitada con número de referencia 00-02405-2022.

Cuarto.

Por su parte, en relación con los periodos de enero de 2018 a diciembre de 2019, el 12 de noviembre de 2021 se formalizaron, igualmente, sendas actas, en conformidad (A01 ...6) y en disconformidad (A02 ...2).

Derivado del acta incoada en disconformidad, el 3 de marzo de 2022 se dictó acuerdo de liquidación, que resultó notificado el 3 de marzo de 2022.

No conforme con el acuerdo de liquidación anterior, la entidad **TW XZ** interpuso, el 21 de marzo de 2022, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que resultó tramitada con número de referencia 00-02407-2022.

Quinto.

La cuestión regularizada en ambos acuerdos, objeto de las presentes impugnaciones, resulta coincidente y consiste en la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes que son entregados gratuitamente a los clientes del obligado tributario: elementos auxiliares de hostelería (copas, jarras, vasos, abridores, cubiteras, servilleteros, pizarras, posavasos, expositores, productos textiles, etc.) y mobiliario para terrazas (mesas, sillas, sillones, taburetes, sombrillas, toldos, etc.).

En los periodos objeto de la comprobación inspectora, la sociedad **XZ** adquirió elementos auxiliares de hostelería tales como copas, jarras, vasos, abridores, cubiteras, servilleteros, pizarras, posavasos, expositores, productos textiles etc., (denominados PLV pequeño) y también mesas, sillas, sillones, taburetes, sombrillas, toldos etc. para terrazas (conocidos como PLV grande).

La entidad adquirió estos bienes para entregarlos a los establecimientos de hostelería a través de los cuales la empresa comercializa sus productos. La empresa soportó las correspondientes cuotas del IVA por la adquisición de los elementos de PLV y las dedujo en sus declaraciones-liquidaciones, (excepto las correspondientes a un tipo de bienes de PLV grande, los elementos para terrazas publicitarias).

En el curso de la comprobación quedó acreditado, en opinión de la Inspección, que el material auxiliar de hostelería y el mobiliario de terraza, adquirido por la entidad **XZ**, y cargado en diferentes cuentas, se entregaba a los distribuidores de los productos de la empresa de forma gratuita para que procedieran a su reparto a los establecimientos de hostelería de su zona, sin cargo alguno y sin repercusión del IVA ni a los distribuidores, ni a los establecimientos de hostelería. La entrega de los elementos de PLV a los establecimientos de hostelería, tanto grande como pequeño, carece de apoyo contractual formal y, en la práctica, tiene carácter definitivo.

En todos los casos, las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de elementos de PLV entregados gratuitamente, se entendió que no eran deducibles, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, al tratarse de gastos destinados a atenciones a clientes.

Sexto.

Puestos de manifiesto los respectivos expedientes, las entidades presentaron escritos de alegaciones coincidentes, señalando, en síntesis:

- Que los bienes a los que se refiere la regularización no pueden calificarse como atenciones a clientes resultando, por ende, las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los mismos plenamente deducibles, por estar claramente vinculadas a la obtención de ingresos de **XZ** y siendo indispensables para ello.
- Señala los siguientes motivos en los que fundamenta su postura:
 - No se reúnen los requisitos para considerar la cesión de PLV como una atención a cliente;
 - La venta de cerveza y la cesión tanto de PLV grande como pequeño debe entenderse como una única operación, conjunta e indisoluble, con un precio o contraprestación global, no siendo por tanto una liberalidad, sino una operación realizada a título oneroso;
 - Señala, de forma subsidiaria, cuestiones adicionales:

a. Respecto al PLV grande, no existe una entrega de bienes sino que se trata de una cesión de uso que contribuye a los fines propios de la actividad de XZ, resultando, en caso de ser considerada la operación como gratuita, un autoconsumo no gravado ex artículo 12.3º de la LIVA al estar afecto a la actividad de XZ;

b. Respecto al PLV pequeño, se trata de elementos publicitarios de escaso valor ex artículo 7.4º de la LIVA, quedando excluidos del supuesto de no deducibilidad del 96.Uno.5º de la LIVA;

c. Adicionalmente, por lo que se refiere a la cristalería (categoría integrada dentro del PLV pequeño), la misma se configura como un medio para disfrutar en las mejores condiciones del consumo de cerveza y, por ende, le resulta aplicable el mismo tratamiento fiscal a efectos de IVA que a la venta de cerveza, debiendo resultar deducibles las cuotas soportadas en su adquisición;

d. Que la LIVA infringe el Derecho de la Unión Europea al incorporarse la restricción del 96.Uno.5º de la LIVA sin la oportuna autorización.

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:

Si resultan ajustados a Derecho los acuerdos de liquidación dictados por la Administración.

Cuarto.

Tal como resulta de los antecedentes de hecho, anteriormente presentados, la entidad XZ, en los ejercicios objeto de comprobación, entregó, a los clientes, distribuidores de los productos que comercializa, material de terraza y de hostelería, el conocido como PLV grande y pequeño.

La entidad dedujo las cuotas del IVA soportado en la adquisición de los bienes que resultaron posteriormente entregados a sus clientes.

La Inspección regulariza la situación tributaria de la entidad considerando que tales entregas supusieron atenciones a clientes, por lo que, en virtud del artículo 96 de la Ley del IVA, las cuotas soportadas en su adquisición no resultan deducibles.

En particular, la cuestión regularizada, y que es objeto de la presente controversia, es la relativa a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la reclamante en la adquisición de bienes que son entregados gratuitamente a los clientes del obligado tributario: elementos auxiliares de hostelería (copas, jarras, vasos, abridores, cubiteras, servilleteros, pizarras, posavasos, expositores, productos textiles, etc.) y mobiliario para terrazas (mesas, sillas, sillones, taburetes, sombrillas, toldos, etc.).

En el desarrollo del procedimiento inspector se constató que el obligado tributario había adquirido diverso material destinado a ser entregado gratuitamente a sus clientes. Dicho material es el siguiente:

- Mobiliario para terrazas, como mesas, sillas, sillones, taburetes, sombrillas, toldos, etc., denominado PLV grande. En relación con este mobiliario de terraza, el obligado tributario no se deduce las cuotas derivadas de las adquisiciones del mobiliario de las terrazas publicitarias, deduciéndose las derivadas de mobiliario anónimo, no publicitario.

- Elementos auxiliares de hostelería, tales como copas, jarras, vasos, abridores, cubiteras, servilleteros, pizarras, posavasos, expositores, productos textiles, etc., denominado PLV pequeño.

Se puso de manifiesto que dicho material se entregaba a los distribuidores de los productos de la empresa de forma gratuita para que procedieran a su reparto a los establecimientos de hostelería de su zona, sin facturación ni cargo alguno y sin repercusión del IVA, ni a los distribuidores, ni a los establecimientos de hostelería.

Salvo en el caso de las terrazas publicitarias, el obligado tributario había deducido las cuotas soportadas en la adquisición de dichos elementos.

El órgano inspector consideró en el acuerdo impugnado que, tanto en el caso del material que tiene grabada la marca publicitaria, como en el caso del mobiliario de terraza que no lleva la marca publicitaria, nos encontramos con atenciones a clientes, por lo que las cuotas soportadas en la adquisición de dichos elementos no serían deducibles conforme al artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA.

Por el contrario, el reclamante, en las alegaciones presentadas, considera que las cuotas soportadas en la adquisición de dicho material deben ser deducibles, en síntesis, por los siguientes motivos:

1. Tanto la entrega o cesión de PLV grande de terrazas de aluminio como la entrega de PLV pequeño no constituyen atenciones a clientes, sino que se trata de una prestación accesoria a la principal de venta de bebidas.
2. En todo caso, el PLV pequeño es un objeto publicitario de escaso valor, tal como es definido en el artículo 7.4º de la Ley del IVA, por lo que sus entregas no pueden considerarse atenciones a clientes.
3. Por lo que respecta al PLV grande de terrazas de aluminio que no llevan grabada la marca publicitaria, no se trata de entrega de bienes sino de una cesión de uso que, de acuerdo con el artículo 12.3 de la Ley del IVA, sería un autoconsumo de servicios, implicando la deducibilidad de las cuotas soportadas.

Quinto.

Pues bien, a juicio de este Tribunal, la primera cuestión que hemos de abordar, puesto que resulta esencial a efectos de considerar la concurrencia de lo previsto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, en que la Administración fundamenta la regularización, es el carácter oneroso o gratuito de la entrega de los bienes por cuya adquisición se soportaron las cuotas controvertidas.

En este sentido, la Administración sostiene que aquellas entregas resultaron gratuitas pues no existe prueba alguna de la onerosidad de la misma, en cuanto a facturación en la que se repercute cuota por la entrega de los referidos bienes y señala que no se puede considerar ni que se trate de una única operación compleja o múltiple ni que las entregas referidas resulten accesorias a la principal que resulta en la entrega de cerveza.

Sobre esta cuestión, la entidad manifiesta, precisamente, en la primera de las alegaciones, que no se reúnen los requisitos para considerar la cesión de PLV como una atención a cliente, considerando que la venta de cerveza y la cesión tanto de PLV grande como pequeño debe entenderse como una única operación, conjunta e indisoluble, con un precio o contraprestación global, no siendo por tanto, una liberalidad, sino una operación realizada a título oneroso.

En este sentido, la reclamante pone de manifiesto las características que señala como propias y exclusivas del sector cervecero, refiriendo la necesidad de cesión del material publicitario controvertido a efectos de fidelización de la clientela e incremento de las ventas.

La cuestión referida, ha de analizarse atendiendo a la jurisprudencia relativa a las prestaciones múltiples, en el sentido de considerar si concurren las circunstancias para tal consideración o bien han de entenderse como operaciones independientes.

Este Tribunal se ha pronunciado sobre esta cuestión haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) y, con base en aquella, el TEAC enuncia en diversas resoluciones los criterios que, al entender de este Tribunal, determinan, ante una transacción configurada por múltiples prestaciones, la consideración conjunta de las transacciones, en tanto que accesorias unas de otras, o conducentes a su tratamiento por separado. Son las siguientes:

1º. En la determinación de si nos encontramos ante una prestación única o varias prestaciones diferenciadas hay que tomar en consideración todas las circunstancias en las que estas se desarrollan (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, de 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, y de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

Ha de descartarse, por tanto, una caracterización que tome como referencia únicamente aspectos parciales de las operaciones, debiendo procederse a realizar un análisis conjunto de todas las que lo integre.

2º. La consideración de cualquier operación como accesoria de otra principal será procedente cuando esta no constituya por sí misma un fin para el cliente, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones de la transacción principal (sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto CPP C-349/96, 10 de marzo de 2011, asunto Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, ó 27 de septiembre de 2012, asunto Field Fisher Waterhouse C-392/11).

3º. En caso de que dos o más elementos o actos que el sujeto pasivo realice para el cliente se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente formen una sola operación económica indisoluble, cuyo desglose resultaría artificial, ha de concluirse que existe una única operación a estos efectos (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, 21 de febrero de 2008, asunto Part Service, C-425/2006, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

4º. En la concreción de si nos encontramos ante prestación compleja, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias en que se desarrolla, determinándose así sus elementos característicos e identificando sus elementos predominantes (sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

5º. La determinación del elemento predominante de cualquier prestación ha de realizarse desde el punto de vista del consumidor medio (sentencias de 27 de octubre de 1995, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y de 2 de diciembre de 2010, asunto Everything Everywhere, C-276/09), en atención igualmente, en una apreciación de conjunto, a la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de sus elementos (sentencia de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

6º. El hecho de que se cobre un precio o contraprestación única es, a estos efectos, irrelevante.

Entre las más recientes sentencias del TJUE sobre esta cuestión, que se hace eco de los pronunciamientos previos del tribunal, encontramos la de 5 de octubre de 2023, en el Asunto Deco Proteste-Editores Lda, C-505/22, en la que se plantea la cuestión prejudicial en los siguientes términos:

"17. En estas circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa -CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo -CAAD)] ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En circunstancias en las que con la suscripción a publicaciones periódicas mediante un abono se concede a los nuevos suscriptores un regalo (un gadget), a efectos del artículo 16 de la Directiva [2006/112], ¿debe considerarse esa concesión:

a) una entrega realizada a título gratuito, distinta de la operación de abono a las publicaciones periódicas, o bien

b) una parte de una única operación realizada a título oneroso, o incluso

c) una parte de un paquete comercial, constituido por una operación principal (el abono a la revista) y una operación accesoria (la concesión del regalo), considerándose esta última una entrega realizada a título oneroso y con carácter instrumental al abono a la revista?

2) Si se responde a la primera cuestión en el sentido de que se trata de una entrega gratuita, ¿es conforme con el concepto de «apropiaciones que [...] tengan como destino la entrega [...] a título de obsequio de escaso valor» al que se refiere el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva [2006/112] el establecimiento de un límite anual del valor global de los regalos que corresponda a una ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior (además del límite del valor unitario)?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿debe considerarse que esa ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior es tan baja que priva de efecto útil al artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva [2006/112]?

4) ¿Vulnera ese límite del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior, teniendo en cuenta además los fines para los que se ha establecido, los principios de neutralidad, de igualdad de trato o no discriminación y de proporcionalidad?"

La cuestión planteada presenta una especial similitud con el caso que nos ocupa, puesto que en el mismo hemos de analizar la cuestión de la pretendida prestación múltiple, entendiendo la accesoriadad de la entrega controvertida, a efectos de considerar la onerosidad o carácter gratuito de esta última.

Resuelve el TJUE (el subrayado es nuestro):

"19. Con carácter preliminar, conviene recordar que, a efectos del IVA, cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente. No obstante, cuando una operación comprende varios componentes, se plantea la cuestión de si debe considerarse como una prestación única o como varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente en el ámbito del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, apartados 14 y 15 y jurisprudencia citada).

20. Así, en primer lugar, una operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Ha de considerarse que existe una prestación única cuando varios elementos o actos que el sujeto pasivo suministra al cliente se encuentran tan estrechamente ligados entre sí que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 38 y jurisprudencia citada).

21. Para determinar si el sujeto pasivo realiza varias prestaciones principales distintas o una prestación única, es preciso identificar los elementos característicos de la operación de que se trate, situándose en el punto de

vista del consumidor medio. El conjunto de indicios al que se recurre para ello incluye distintos elementos: los primeros, de carácter intelectual e importancia decisiva, que tienen por objeto acreditar el carácter indisociable o no de los elementos de la operación de que se trata y su finalidad económica, única o no; los segundos, de carácter material y sin importancia decisiva, que respaldan, en su caso, el análisis de los primeros elementos, como el acceso separado o conjunto a las prestaciones controvertidas o la existencia de una facturación única o diferenciada (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito,C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 39 y jurisprudencia citada).

22. En segundo lugar, una operación económica consiste en una prestación única si debe considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito,C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 40 y jurisprudencia citada).

23. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el primer criterio que se ha de considerar a este respecto es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito,C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 41 y jurisprudencia citada).

24. El segundo criterio, que es en realidad un indicio del primero, resulta de la consideración del valor respectivo de las prestaciones que componen la operación económica, una de las cuales resulta mínima, o incluso marginal, en relación con la otra (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito,C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 42 y jurisprudencia citada).

25. En el caso de autos, de los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, resumidos en los apartados 9 a 11 de la presente sentencia, se desprende que la concesión de regalos de suscripción con ocasión de toda suscripción de un nuevo abono forma parte de la estrategia comercial de la demandante en el litigio principal. Además, según dicho órgano jurisdiccional, las suscripciones aumentan considerablemente cuando van acompañadas de regalos de suscripción.

26. Por lo tanto, existe una clara relación entre la concesión de un regalo y la suscripción a las revistas de la demandante en el litigio principal. No obstante, sin perjuicio de las comprobaciones que lleve a cabo el órgano jurisdiccional remitente, dicha relación no parece ser sistemática ni tampoco suficientemente estrecha para considerar que esas prestaciones estén indisociablemente ligadas entre sí, en el sentido de la jurisprudencia citada en los apartados 20 y 21 de la presente sentencia. A este respecto, las circunstancias de que la renovación de una suscripción no conlleve la concesión de un nuevo regalo y, por otra parte, de que la demandante en el litigio principal haya llevado a cabo campañas promocionales sin conceder regalos de suscripción tienden a demostrar que dichas prestaciones no son indisociables.

27. En cambio, las circunstancias del litigio principal parecen reflejar, extremo que corresponderá determinar al órgano jurisdiccional remitente, una prestación principal acompañada de una prestación accesoria, en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 22 a 24 de la presente sentencia. En efecto, la concesión de un regalo de suscripción por la demandante en el litigio principal a los nuevos suscriptores constituye un incentivo para la suscripción. Su única finalidad es aumentar el número de suscriptores a las revistas publicadas por la demandante y, de este modo, incrementar los beneficios que esta obtiene. Asimismo, de la resolución de remisión se desprende que la demandante en el litigio principal, en su cálculo comercial, tiene en cuenta el hecho de que algunos suscriptores cancelarán su suscripción tras el pago de la primera mensualidad, permitiéndoles conservar el obsequio sin obligación de permanecer abonados. Aun así, la concesión de un regalo de suscripción permite a la demandante en el litigio principal aumentar cada año significativamente el número de suscriptores. Por lo tanto, la entrega del obsequio no tiene una finalidad autónoma desde el punto de vista del consumidor medio, quien acepta pagar al menos una mensualidad de suscripción para obtener el obsequio.

28. Además, tanto la demandante en el litigio principal como la Comisión Europea destacan acertadamente en sus observaciones que el regalo de suscripción concedido durante los ejercicios 2015 a 2018 permitió a los nuevos suscriptores disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador, a saber, la lectura de las revistas para las que se suscribió el abono, en la medida en que una tableta y un teléfono inteligente permiten, por ejemplo, consultar una versión digital de esas revistas.

29. En consecuencia, sin perjuicio de las comprobaciones que lleve a cabo el órgano jurisdiccional remitente, resulta que la suscripción a dichas revistas, por un lado, y el regalo de una tableta o de un teléfono inteligente de un valor unitario inferior a 50 euros por cada nueva suscripción, por otro, forman un conjunto, en el cual la suscripción constituye la prestación principal, mientras que el obsequio es una prestación accesoria cuyo único objeto consiste en incentivar la suscripción.

30. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la concesión de un regalo de suscripción como contrapartida por la suscripción de un abono a publicaciones periódicas constituye una prestación accesoria a la prestación principal consistente en el suministro de publicaciones periódicas, que está comprendida en el concepto de «entrega de bienes realizada a título oneroso», en el sentido de esas disposiciones,

y que no debe considerarse una transmisión de bienes a título gratuito, en el sentido del citado artículo 16, párrafo primero."

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en que la entidad fabricante de cerveza entrega a los distribuidores, clientes de la misma, diversos productos que se califican como PLV grande y pequeño, de las alegaciones de la entidad se desprende que existe una relación entre el suministro de cerveza y el material entregado, en el sentido de que no puede existir una entrega, la del material de hostelería, sin la otra, el suministro de cerveza. No obstante, haciendo nuestra la reflexión del TJUE, en la sentencia anteriormente referida, tal relación no parece ser sistemática ni suficientemente estrecha para considerar que ambas prestaciones (entregas) estén indisolublemente ligadas entre sí, en el sentido que señala la jurisprudencia del TJUE (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19). En este sentido, el hecho de que la entrega de cerveza no vaya acompañada en todo caso de la de los elementos publicitarios y que la cuestión responda más a una política comercial de captación de clientes y fidelización, a voluntad de la propia entidad, supone una evidencia de que las prestaciones no resultan indisolubles.

En cuanto a la pretendida accesoria alegada, a efectos de considerar la existencia de una única prestación, el TJUE, en la sentencia señalada, considera que concurre la misma, señalando que la "entrega del obsequio no tiene una finalidad autónoma desde el punto de vista del consumidor medio".

Tal consideración ha de valorarse atendiendo, como ya referimos, a la totalidad de circunstancias concurrentes en cada uno de los casos que se planteen y, a juicio de este Tribunal, en el caso que nos ocupa, la cuestión de considerar la finalidad autónoma o no de la entrega del material de hostelería se presenta difusa, dada la naturaleza del PLV entregado y las propias características de la operación.

Así, pese a que en la la sentencia del TJUE, aquel concluye que "la suscripción a dichas revistas, por un lado, y el regalo de una tableta o de un teléfono inteligente de un valor unitario inferior a 50 euros por cada nueva suscripción, por otro, forman un conjunto, en el cual la suscripción constituye la prestación principal, mientras que el obsequio es una prestación accesoria cuyo único objeto consiste en incentivar la suscripción", hemos de valorar la cuestión a la vista de las circunstancias concurrentes, que distan de la operativa que se plantea en aquella.

En cuanto a la entrega de PLV en particular, resulta relevante referir la doctrina de este Tribunal, contenida en su resolución de 8 de junio de 2010 (R.G. 00-03271-2008), que señalaba, en cuanto al análisis del carácter accesorio de la entrega de mobiliario de terraza (sombrillas) por una empresa a sus clientes:

"(...) con base en la jurisprudencia del TJCE (entre otras citamos ahora en esta resolución las sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien; de 3 de julio de 2001, asunto C-380/99, Bertelsmann; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y O.V. Bank; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN; y de 14 de julio de 2007, asunto C-349/96, Card Protection Plan) que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. Dicho concepto de accesoria implica que la entrega o el servicio que deba ser calificado como tal necesariamente ha de tener una relación directa con la entrega o prestación principal, toda vez que no es más que un "medio" para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal, pudiendo llegar a plantearse si no es más que una parte sustancial del citado servicio.

Si bien nos encontramos ante una cuestión de hecho que depende en cada caso de las circunstancias objetivas que concurren en la operación (contenido real, importancia, función de cada entrega de bienes o de cada prestación servicios, coste de cada una, u otras circunstancias significativas), reiteramos que ese conjunto de entregas o de prestaciones de servicios deben considerarse como una única operación, pues el carácter accesorio de una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un empresario o profesional para un determinado destinatario, se delimita respecto de otra entrega de bienes o prestación de servicios con carácter principal efectuada por dicho empresario o profesional para el mismo destinatario

Como señala la propia entidad reclamante, haciendo referencia a la jurisprudencia del TJCE (Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN), la accesoria se predica de una sola operación que comprende un conjunto de elementos y de actos, y es entonces cuando, como señala el TJCE, se toman en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones, o de una única prestación y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios.

De la operatoria comercial que lleva a cabo la entidad, puesta de manifiesto por la inspección de los tributos en el Acta, informe ampliatorio y acuerdo de liquidación, no se deriva que nos encontremos ante unas cesiones o entregas de bienes accesorias en el sentido que se ha expuesto. Ni de los contratos, ni tampoco de la gestión del mobiliario, así como de la facturación realizada por la entidad, puede deducirse que estemos ante operaciones accesorias y que por precio único de facturación se comprenda tanto la entrega de los productos que comercializa la entidad junto con la cesión de sombrillas. Tampoco se ha alegado, ni acreditado por la entidad, que esta cesión se documente formalmente, ni que se haga constar en la facturación realizada a los clientes, tal como exigirían los artículos 78.dos.1º de la LIVA y 6.1.f) del Reglamento de facturación.

La resolución que contiene el referido criterio resultó confirmada en sentencia de la Audiencia Nacional, de 28 de junio de 2012 (recurso 518/2010).

Han sido reiterados, igualmente, los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la cuestión referida al posible carácter oneroso de operaciones de entrega o cesión de PLV, precisamente dictadas en el sector cervecero, confirmándose en todas ellas, el carácter gratuito de las operaciones, y concluyendo en una cuestión a la que posteriormente nos referiremos, en cuanto a la limitación del derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de tales elementos, conforme a lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA.

Por todas, podemos citar la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de marzo de 2024 (recurso de casación nº 306/2022) en la que, pese a fallarse no haber lugar al mismo, confirma y reitera, refiriendo las mismas, lo fallado en sentencias previas, en particular señala (el subrayado es nuestro):

"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 consideraran 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."

Ciertamente, la cuestión ha de valorarse atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso, pero es que, en el que nos ocupa, a juicio de este Tribunal, resulta plenamente aplicable lo anteriormente referido. Esto es, de acuerdo con la información obrante en el expediente, no se ha acreditado suficiente y certeramente por la reclamante que la entrega de los elementos de PLV a los establecimientos de hostelería tenga ninguna equivalencia con el volumen de ventas, ni que dichas entregas de PLV sean obligatorias para la empresa, ni que la entrega de estos elementos tenga lugar a cambio de la asunción por parte de los establecimientos de hostelería de algún tipo de compromiso. Por tanto, la entrega o cesión de los elementos de PLV no se efectúa a título oneroso pues no está condicionada a la venta de cerveza.

En consecuencia, no puede considerarse que ambas operaciones, la venta de cerveza y la entrega de PLV, constituyan una única operación, por cuanto no forman una sola prestación indisociable desde un punto de vista económico y la entrega de PLV no es una operación accesorio a la entrega de cerveza puesto que no contribuye en modo alguno a disfrutar en mejores condiciones de la cerveza adquirida sino que, a efectos de la jurisprudencia referida, constituye un fin en sí mismo.

Por tanto, debe concluirse que la entrega de cerveza y la entrega de PLV, constituyen dos operaciones independientes, una efectuada a título oneroso por el importe total de la contraprestación, y otra efectuada de forma gratuita.

Concluimos así que, pese a tratarse de operaciones que se realizan de forma conjunta, cuestión que sí se considera probada, dado que las entregas de los productos comercializados (cerveza) y el material PLV se efectúa

a los clientes de la entidad, a los que se suministra la cerveza, la relación entre las mismas no resulta indisoluble y no podemos considerar la segunda accesoria de la primera, por lo que la existencia de los productos PLV, que se ofertan como regalos o atenciones a clientes carece de efecto en el precio o contraprestación de los que se califican como onerosas, por lo que las primeras han de calificarse como gratuitas.

En este sentido, no existe prueba en el expediente de en qué medida el precio de los regalos o atenciones ha resultado facturado a los clientes, o en qué medida forman parte de la contraprestación acordada por los productos que comercializa.

De forma particular, la reclamante se refiere a un producto para señalar el carácter accesorio de tal entrega, refiriendo, en relación a la cristalería, que se constituye como un medio para disfrutar en las mejores condiciones posibles del consumo de cerveza.

Con independencia de que, en efecto, pueda resultar, cuestión no discutida, que el diseño de la misma se realice con tal finalidad, lo cierto es que, a la vista de la jurisprudencia anteriormente señalada, no puede considerarse la indisoluble relación entre el suministro de cerveza y la cristalería referida, junto a otros elementos hosteleros, por lo que la misma constituye una entrega independiente de carácter gratuito.

Sexto.

Sentado lo anterior, en el sentido de considerar la gratuidad de las entregas de los productos PLV, debemos analizar, en relación a la deducibilidad de las cuotas soportadas por las adquisiciones de los mismos, si resulta de aplicación lo previsto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, que excluye la misma, tal como sostiene la Inspección, por considerar, dada la gratuidad de la entrega, que aquellas constituyen atenciones a clientes.

Dado que vamos a referirnos a la aplicación del artículo 96 de la Ley del IVA, que regula las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir, y planteada por la reclamante que la Ley del IVA infringe el Derecho de la Unión Europea al incorporarse la restricción del 96.Uno.5º sin la oportuna autorización, resolveremos, en primer lugar, esta alegación.

El artículo 96 de la Ley del IVA señala:

"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:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º (Suprimido)

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

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.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

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 prorrata."

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."

La jurisprudencia que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea 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 (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 en los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding y Oracle Nederland, en la que el Tribunal de Justicia 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»."

Admitida la posibilidad de que las exclusiones del derecho a la deducción del IVA soportado se apliquen incluso a gastos relacionados con la actividad empresarial o profesional, como es este el caso, otro de los elementos que se ha de tener en cuenta es el momento de introducción de dichas exclusiones, existiendo pronunciamientos diversos del TJUE en los que este señala la improcedencia de introducir restricciones adicionales o ampliar el rango de las ya existentes, por todos los cuales mencionaremos el auto de 26 de febrero de 2020, PAGE Internacional, asunto C-630/19.

Es de ver que la normativa española no ha permitido en ningún momento la recuperación de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales con ocasión de las compras de bienes o servicios destinados a ser utilizados en actividades promocionales. Así, la norma reguladora del Impuesto General sobre Ventas, sustituido por el IVA a la fecha de entrada de España en la Unión Europea, carecía de cualquier tipo de habilitación a este respecto, como resulta por otro lado de la naturaleza de aquel impuesto multifásico y en cascada que carecía de cualquier tipo de mecanismo de deducción de cuota sobre cuota que la habilitase (amén de supuestos muy específicos por completo ajenos a la cuestión que ahora se discute).

La adopción de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, por la que se la implantó el IVA en nuestro país, dispuso igualmente, y ya desde su implantación, la exclusión del derecho a la deducción de "las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas", como así señalaba su artículo 33.1.5º, exclusión que se trasladó a la vigente Ley del IVA, que la recoge en su artículo 96.uno.5º, al que antes se aludió.

Como ya se ha dicho, las cuotas soportadas por este concepto nunca han admitido su deducción en nuestro país, por lo que tampoco desde esta perspectiva encuentra este Tribunal motivo de reproche a la norma interna que hubiera de conducir a un pronunciamiento distinto.

De especial interés a estos efectos es el auto del TJUE de 17 de septiembre de 2020, asunto C-837/19, Super Bock Bebidas, en el que se declaró que los artículos 17.6 de la Sexta Directiva sobre IVA, 176 de la Directiva 2006/112, de refundición de la anterior, no se oponen a una legislación con entrada en vigor a la fecha de adhesión de dicho Estado a la Unión Europea que excluye el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con gastos de alojamiento, alimentación, bebida, alquiler de vehículos, combustible y peaje incluso cuando se trata de adquisiciones de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas al IVA (no existe traducción oficial al español de este auto).

El pronunciamiento del TJUE no hace sino confirmar los anteriores asertos. 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 el ordinal 5º del artículo 96.uno de la Ley del IVA, de constante aplicación desde la adhesión de España a la Unión Europea, como se ha explicado, los cuales, por tanto, han de considerarse como exentos de reproche en sede del Derecho de la Unión.

Es de ver que a esta misma conclusión ha llegado igualmente el Tribunal Supremo, como así se indica en la sentencia de 25 de septiembre de 2020, correspondiente al recurso nº 2989/2017.

De acuerdo con el criterio expuesto, sólo cabe desestimar la alegación de la reclamante, en este punto, amparando la conformidad a Derecho del artículo referido.

Séptimo.

Nos referiremos, a continuación, a la aplicación de la exclusión prevista en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA al caso que nos ocupa.

Tal como hemos señalado anteriormente, la regularización llevada a cabo consiste en no admitir la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de los productos que resultan posteriormente entregados a los clientes de la entidad, por considerar que los mismos constituyen atenciones a clientes en el sentido de las exclusiones y limitaciones del artículo 96 de la Ley del IVA, en particular de la prevista en el apartado Uno ordinal 5º.

Con carácter general, la entidad, en alegaciones, se refiere al funcionamiento del sector cervecero, al mercado HORECA (Hoteles, Restaurantes y Cafeterías) y al papel que el PLV juega en el mismo, en cuanto a la necesidad de incurrir en la adquisición de tales materiales, a efectos de fidelizar a la clientela e incrementar las ventas. También se refiere a la diferenciación que la propia entidad considera en cuanto a la entrega de los productos regularizados y otros respecto de los que sí considera la no deducción conforme al artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, por entender que sí concurre en tales casos la atención a clientes pretendida.

En relación con lo anterior, no discute este Tribunal la necesidad y motivación de la reclamante para la adquisición de los productos respecto de los que se plantea la regularización, entendiéndolo que la misma puede formar parte de su política comercial.

No obstante, la consideración anterior no desvirtúa lo que resulta del expediente y a lo que nos hemos referido en los fundamentos de derecho previos, respecto a que, en relación a los mismos, habiendo sido adquiridos y considerada la deducción de las cuotas soportadas en aquellas adquisiciones, se efectúa una entrega gratuita a los clientes, planteándose, así, la cuestión de la limitación y exclusión del derecho a la deducción que nos ocupa.

En efecto, no acreditado el carácter oneroso de las entregas que nos ocupan, las mismas encajan en la consideración de entregas gratuitas o atenciones a clientes, respecto de las que se prevé la limitación o exclusión del derecho a deducir.

Sentado lo anterior, la reclamante formula alegaciones a efectos de considerar la no aplicación de la exclusión prevista.

Octavo.

Respecto del que se ha considerado como PLV grande, que responde, fundamentalmente a material de terraza (sin mención publicitaria, en este caso), señala la entidad que ha quedado acreditado que la operación no supuso una entrega de dicho material sino una cesión, que habría de considerarse como prestación de servicios gratuita que no constituye un autoconsumo de los previstos en el artículo 12.3º de la Ley del IVA, por realizar dicha cesión para fines afectos a la actividad empresarial.

Señala, la entidad, en alegaciones, que en relación al PLV grande, resulta plenamente acreditado que **XZ** mantenía el control (propiedad) sobre los mismos y que éstos eran cedidos de forma temporal, a través de los distribuidores, a los correspondientes establecimientos de HORECA; que **XZ** conocía su ubicación, estado, mantenimiento y que, en caso de que se produjera alguna de las circunstancias pactadas, procedía a su retirada, de nuevo, a través de los distribuidores.

Señala, de otro lado, que dichos elementos eran objeto de activación como inmovilizado material, formando parte del activo de **XZ**.

No puede, este Tribunal, corroborar lo sostenido, puesto que se trata de meras manifestaciones y la cuestión no ha resultado resuelta en tal sentido en el acuerdo de liquidación, no planteándose, en concreto, la prueba de si la referida cesión constituía una entrega de bienes o una prestación de servicios, cuestión que sí parece resultó discutida en similar controversia planteada respecto de la entidad en los ejercicios 2012 a 2015, dado que la resolución de este TEAC, de la reclamación interpuesta frente a aquel acuerdo, dictada el 17 de marzo de 2021, señalaba en su fundamento de derecho quinto: "*De la información que consta en el expediente, no se deduce que la reclamante haya probado que la entrega constituya una cesión de uso y no una transmisión de la propiedad. (...)*".

En aquella resolución se hacía referencia al pronunciamiento de este TEAC (resolución de 23 de octubre de 2014, R.G. 00-05083-202 y 00-00713-2013) y a la sentencia de la Audiencia Nacional (recurso 69/2015) dictada en impugnación contra aquella, en que se analiza la cuestión de cesión del PLV grande, centrando la cuestión en determinar el carácter gratuito de las entregas y la imposibilidad de considerar la no sujeción prevista en el artículo 7.4ª de la Ley del IVA, señalando que resultaría respecto de las cuotas soportadas en su adquisición lo previsto en el artículo 96.Uno.5º de la ley del IVA.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, habiendo resuelto previamente la cuestión del carácter gratuito de la cesión del referido material PLV grande, lo referido por la entidad, en cuanto a que aquella supuso una prestación de servicios y no una entrega de bienes, no resulta relevante a efectos de aplicar la limitación o exclusión prevista en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, ya que el mismo se refiere a atenciones a clientes que no se limita a las entregas de bienes, pudiendo predicarse la misma de prestaciones de servicios.

La cuestión señalada respecto de considerar que nos encontramos ante una operación sin relevancia a efectos del IVA, por tratarse de una prestación de servicios gratuita que no constituye autoconsumo por encontrarse afecta a la actividad empresarial, resulta controvertida, toda vez que del servicio pretendido resulta beneficiario un tercero, el cliente del mercado HORECA, por lo que la cuestión más bien se sitúa en la no deducibilidad del IVA y no sujeción del posible autoconsumo posterior (ya que se ha señalado la cesión como gratuita), de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.7º de la Ley del IVA, al no considerar la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición, en lo que, precisamente, consiste la regularización.

Noveno.

Por lo que respecta al calificado como PLV pequeño, con marca publicitaria, la entidad reclamante entrega elementos auxiliares de hostelería (copas, jarras, vasos, abridores, cubiteras, servilleteros, pizarras, posavasos, expositores, productos textiles, etc.) que llevan la marca publicitaria de la entidad.

El acuerdo impugnado considera que dichas entregas constituyen atenciones a clientes y, aunque los mismos llevan la marca de los productos suministrados por **XZ**, no carecen de valor comercial intrínseco, por lo que no encajan en la definición de objetos publicitarios y las cuotas soportadas por la adquisición de los mismos no son deducibles.

Por su parte, el obligado tributario, en su escrito de alegaciones, considera, en síntesis, que el PLV pequeño es un objeto publicitario de escaso valor tal y como es definido en el artículo 7.4º de la Ley del IVA, por lo que sus entregas no pueden considerarse atenciones a clientes.

También señala que no se alcanza el límite del importe que determina la norma, al aplicarse lo señalado en cuanto a que "*a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita*", al señalar que lo mismos se reciben por el distribuidor para su entrega a los sujetos HORECA.

Lo que pretende, en síntesis, la entidad reclamante es aplicar la excepción prevista en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA, que señala:

"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."

Esto es, pretende la aplicación de lo previsto en el artículo 7.4º de la Ley del IVA a efectos de considerar la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del PLV pequeño.

El referido artículo 7.4º de la Ley del IVA señala, en relación a las operaciones no sujetas al impuesto::

"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 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita."

Constituye doctrina de este Tribunal, recogido tal criterio en sus resoluciones de 8 de junio de 2010 (R.G. 00-03271-2008), de 22 de mayo de 2014 (R.G. 00-05489-2011) y de 17 de marzo de 2021 (R.G. 00-05820-2018), referida esta última, precisamente, a la propia entidad reclamante en procedimiento respecto de ejercicios anteriores, la siguiente: "No son deducibles las cuotas soportadas por operaciones destinadas a ser objeto de entregas gratuitas a asalariados, o a terceras personas, con la excepción de que nos encontremos ante la entrega de objetos o muestras publicitarias de las previstas en el artículo 7.4 de la LIVA. En este sentido no son deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de mobiliario de terrazas (sombrillas) 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 este mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional (AN) en diversas ocasiones, así en las sentencias de 7 de diciembre de 2007 (recurso 313/2006) y de 21 de octubre de 2008 (recurso 326/2006). Tesis confirmada por el TS en sentencia de 15 de junio de 2013, rec 5550/2008".

Resulta relevante, al efecto, referir lo resuelto por el Tribunal Supremo, en la sentencia referida, de 15 de junio de 2013 (recurso de casación n.º 5550/2008), que define en su fundamento de Derecho séptimo qué debe entenderse por objetos de carácter publicitario y analiza las condiciones que han de cumplirse para entender no sujetas al Impuesto las entregas sin contraprestación de los mismos, así como el carácter deducible de las cuotas soportadas en su adquisición de acuerdo con el artículo 96.Uno.5º de la LIVA. Dispone la referida sentencia lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"SÉPTIMO.- 1. Así pues, la cuestión fundamental que se plantea por la recurrente consiste en determinar si las entregas o cesiones gratuitas de mobiliario de terraza y otros elementos (como copas, vasos, servilletas, servilleteros, etc.) efectuada por la cervecera ... a sus clientes y en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria debieron tributar o no por el Impuesto sobre el Valor Añadido. La recurrente no repercutió cuota de IVA alguna por estas entregas de bienes, mientras que la Administración Tributaria propone regularizar tales entregas, calificándolas como autoconsumo de bienes, atendiendo a su gratuidad conforme al artículo 9 de la Ley del IVA .

En el caso contemplado, y según consta en el expediente, el sujeto pasivo procedió a la entrega de diversos objetos de manera gratuita a favor de los distribuidores y, en ocasiones, a minoristas. Entre estos bienes, junto al mobiliario para terrazas, figuran además otros elementos antes mencionados. El sujeto pasivo soportó y dedujo el IVA de estas adquisiciones y facturó las entregas de dichos objetos en los casos en que se realizaron mediante contraprestación.

El importe de adquisición de los bienes entregados ascendía a 527.707.961 pesetas en el ejercicio 1998; 811.208.536 pesetas en 1999 y 760.871.513 pesetas en el ejercicio 2000.

2. Según el apartado 4º del artículo 7 de la Ley del IVA se consideran no sujetas:

"4º. Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

.../...

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas (90,15 euros), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita".

El problema surge al precisar lo que debe entenderse por objetos de carácter publicitario. Vienen tipificados por dos notas, según establece el artículo; una de ellas es la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria y no presenta problema alguno de interpretación. La otra es que carezcan de valor comercial intrínseco y ésta sí que ha planteado dudas.

Se ha entendido que al tratarse de objetos de carácter publicitario en ningún caso podrían tener valor comercial, porque al llevar incorporada, de forma indeleble, una marca, no eran susceptibles de entrar en el comercio o en el mercado, pero esa interpretación tropieza con el inconveniente de que el precepto legal se esté refiriendo a objetos de carácter publicitario y, no obstante, para definirlos establece la exigencia de que carezcan de valor comercial intrínseco, con lo que se están haciendo compatibles ambos términos.

La norma añade, además, un nuevo calificativo al vocablo "valor" como es el de "intrínseco", es decir, interior, esencial, propio. De todo ello se desprende que el valor comercial intrínseco se predica del objeto, con independencia de la marca publicitaria que pueda llevar impresa. Ahora bien, queda por hacer referencia a la exigencia legal de que los objetos "carezcan" de ese valor comercial intrínseco, pero tal exigencia ha de interpretarse de forma integral con lo que se expresa en la Ley a propósito de los objetos publicitarios. En el propio artículo 7 se habla de "sin valor comercial estimable" a propósito de las entregas gratuitas de muestras de mercancías, y en el artículo 96.Uno.5º, de "las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2º y 4º de esta Ley". Como se ve, es la propia norma la que identifica "carecer de valor comercial intrínseco" con las muestras u objetos de "poco o escaso valor". En todo caso quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 90,15 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita"; si los objetos publicitarios no alcanzasen ese valor, su entrega estaría no sujeta al Impuesto.

Así pues, para entender no sujeta al Impuesto la entrega sin contraprestación de objetos de carácter publicitario, han de cumplirse dos condiciones simultáneamente: que éstos carezcan de valor comercial intrínseco y que lleven incorporada una mención indeleble de marca publicitaria.

En cuanto al carácter deducible de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes entregados, no son deducibles por aplicación del artículo 96 uno 5) que establece que "no podrán ser objeto de deducción: 5º Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas". No tendrán esta consideración: a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2º y 4º de esta Ley". En consecuencia, el mobiliario de terraza y los demás elementos cedidos deben considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario ya que, aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objeto publicitario al tener la marca indeleble de la empresa, a efectos de la LIVA no tienen el carácter de objeto publicitario pues, como se ha dicho, "a los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria" y en este caso los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad, que, de no haberse obtenido de la entidad, deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico.

(...)"

Del mismo modo, en la reciente sentencia del Alto Tribunal, anteriormente referida, de 21 de marzo de 2024 (recurso nº 306/2022) se contienen afirmaciones de las que se desprende el carácter no deducible de las cuotas controvertidas, no resultando de aplicación la exclusión del artículo 7.4ª de la Ley del IVA. Así, señala el Tribunal Supremo (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"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:

(...)

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. [...]"

Como observamos, esta última sentencia también refiere el contenido de la anteriormente reproducida, en la que se analiza la cuestión referida al "valor comercial intrínseco", siendo que la misma se refiere tanto a atenciones de material sin mención publicitaria como aquel con mención publicitaria, constitutivo de PLV grande o pequeño, por lo que lo allí resuelto resulta, sin ninguna duda, y sentado, además, que el pronunciamiento se efectúa en relación al mismo sector que nos ocupa, aplicable a la presente resolución.

Así, en el presente supuesto, el órgano inspector consideró no deducibles las cuotas soportadas en la adquisición del PLV pequeño (copas, jaras, vasos, abridores, cubiteras, servilleteros, pizarras, posavasos, expositores, etc.) ya que, aunque podrían considerarse objetos de carácter publicitario al llevar la marca indeleble de la empresa, no carecían de valor comercial intrínseco, puesto que lo que hacen es suplir las necesidades del cliente de hostelería, quien, de no ser por la entrega de dichos objetos, debería adquirir otros similares para ejercer su actividad. Por consiguiente, tales bienes no reúnen las dos condiciones establecidas por la Ley del IVA para ser considerados "objetos publicitarios de escaso valor."

De acuerdo con la información que obra en el expediente, los objetos adquiridos y posteriormente entregados a clientes de hostelería consisten, básicamente, en material auxiliar de hostelería, constituyendo bienes necesarios para el desarrollo de la actividad de hostelería de modo que, de no haber sido adquiridos gratuitamente al obligado tributario, habrían de haber sido adquiridos a terceros en condiciones normales de mercado, de lo que cabe inferir que tales bienes, objetivamente considerados, no carecen de valor comercial intrínseco, no pudiendo calificarse, por tanto, como objetos publicitarios de escaso valor a efectos de la Ley del IVA, como dispone el acuerdo impugnado.

Conforme a las sentencias del Tribunal Supremo, anteriormente referidas, puede concluirse de forma clara e inequívoca, que, en el caso analizado de entrega de PLV pequeño tales como vasos, copas, servilletas, servilleteros, etc., éstos no tienen la consideración de objetos publicitarios a los efectos del artículo 96.Uno.5º.a), puesto en relación con el artículo 7.4º, ambos de la Ley del IVA, dado que, aunque tales bienes lleven consignada, de forma indeleble, la mención publicitaria, no carecen de valor comercial intrínseco puesto que, como señala el propio Tribunal Supremo: "los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los clientes al disponer de un mobiliario necesario para su actividad, que, de no haberse obtenido de la entidad, deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico."

Como acertadamente indica el acuerdo impugnado, siguiendo la doctrina del Alto Tribunal, debe considerarse que un objeto no carece de valor comercial intrínseco cuando tiene valor y entidad propios de forma que cubre necesidades concretas del cliente al disponer de ese objeto que es necesario para su actividad, es decir, forma parte de los elementos propios de la explotación de su actividad económica, por lo que, de no haberse obtenido de la entidad que gratuitamente se lo entrega, debería adquirirlo en el mercado con el consiguiente desembolso económico.

Por tanto, para la aplicación del artículo 96.Uno.5º.a) de la Ley del IVA, en el sentido de no limitar el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, es necesario que tales bienes reúnan los dos requisitos establecidos en el artículo 7.4º de la Ley del IVA para ser considerados objetos publicitarios de escaso valor (mención indeleble de la marca y carencia de valor comercial intrínseco).

Sentado lo anterior, lo alegado por la entidad reclamante, en cuanto a que no se aplicaría el límite cuantitativo previsto en la norma, de 200 euros, al concurrir la excepción, señalando que tales entregas se efectúan a los distribuidores para su posterior entrega a los hosteleros, debemos señalar que es en una fase posterior, esto es, una vez comprobados los dos requisitos previamente señalados, cuando habría de analizarse si procede, o no,

aplicar el límite cuantitativo previsto en la Ley para que la entrega de tales objetos publicitarios resultase o no sujeta al Impuesto.

No obstante, tal como referimos, en el caso que nos ocupa no entramos a analizar esta cuestión, puesto que, determinado que no concurren los dos requisitos previos, en particular el referido a que los bienes carecen de "valor comercial intrínseco", no procede aplicar la no sujeción referida.

Lo anterior resulta, en consecuencia, en que las cuotas soportadas no serían deducibles, conforme al artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA y la entrega gratuita del mismo no se grava conforme al artículo 7.7º de la Ley del IVA.

Esta solución es la que concurre en el caso que nos ocupa, coincidente con lo resuelto por el Tribunal Supremo, en las sentencias anteriormente referidas que señala:

"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".

Décimo.

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho previos, en que se analizan y da respuesta a las alegaciones formuladas, procede confirmar los acuerdos de liquidación dictados respecto de la entidad **XZ** y **TW XZ**, dominante del grupo del que la primera, comprobada, resulta dependiente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.