

Sólo en la medida en que el sujeto pasivo del IVA, actuando como tal en el momento de en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el bien

Se revoca la sentencia que entendió que las cuotas soportadas por el actor en la adquisición de diversos bienes destinados a entregar gratuitamente en concepto de atención a clientes eran deducibles en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Declara la Sala que el art. 96 de la Ley del IVA, titulado “exclusiones y restricciones del derecho a deducir”, establece en su apartado uno, que no podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que indica y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos.

Sin embargo, en la letra b) del número 5.º del 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”. En el presente caso se está ante un autoconsumo no sujeto al Impuesto, y, por tanto, las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes no son deducibles.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 22/04/2021

Nº de Recurso: 3882/2020

Nº de Resolución: 540/2021

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 22 de abril de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 3882/2020, interpuesto por el Abogado del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia n.º 598/2020, de 12 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso n.º 804/2018. No ha comparecido como recurrida la demandante de instancia, favorecida por la sentencia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 12 de febrero de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso-administrativo número 804/2018 interpuesto por Establecimientos Coll, S.A., contra la resolución de 19 de abril de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 08-02772-2015 interpuesta contra el acuerdo de 15 de enero de 2015 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, periodos mensuales 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, '10, 11 y 12 (liquidación A0885015306000463, por importe total de 15.684,85 euros, con el siguiente desglose: 13.554,62 euros de cuota y 2.130,23 euros de intereses de demora), actos que se anulan por disconformes a derecho en lo concerniente exclusivamente a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas objeto de controversia, con todos los efectos legales inherentes a dicha anulación. Sin costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 11 de junio de 2020, de preparación de recurso de casación contra la sentencia dictada, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas el artículo 96.Uno,5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con los artículos 4, 7 y 9 del mismo texto legal y 16, 168.a) y 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, (Directiva IVA).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 28 de junio de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, recurrente, ha comparecido el 25 de julio de 2020, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA. No se ha personado Establecimientos Coll, actora en el litigio de instancia.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 13 de noviembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Clarificar, si las limitaciones establecidas en el artículo 96.Uno.3.º, 4.º y 5.º LIVA, que excluyen la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de alimentos, bebidas y tabaco; espectáculos y servicios de carácter recreativo, y bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, es conforme o no al Derecho de la Unión Europea y a la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido [...]"

2. El Abogado del Estado dedujo recurso de casación el 14 de diciembre de 2020, en que cita como normas infringidas las antes citadas, solicita: "[...] dicte sentencia por la que se estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando en todos sus extremos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y los actos administrativos de los que trae causa [...]"

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

Por providencia de la Sala de fecha 15 de diciembre de 2020 se acuerda no ha lugar a formular oposición alguna al no haberse personado la parte procesal emplazada como recurrida, la mercantil Establecimientos Coll, S.A.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, se fija la deliberación, votación y fallo el 13 de abril de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en clarificar si las limitaciones establecidas en el artículo 96.Uno.3.º, 4.º y 5.º LIVA, que excluyen la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de alimentos, bebidas y tabaco; espectáculos y servicios de carácter recreativo, y bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, son o no conformes o no al Derecho de la Unión Europea y a la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A este respecto, hemos de remitirnos necesariamente a la doctrina establecida en la sentencia de esta misma Sección pronunciada el 25 de septiembre de 2020, en el recurso de casación n.º 2989/2017, en que se daba respuesta a una pregunta de la Sección de admisión, en el auto de admisión, sobre una base fáctica coincidente, en el único concepto aquí abordado, con uno de los dos diferentes examinados en la sentencia de referencia, el relativo a la adquisición de bienes que se destinan a entregar gratuitamente en concepto de atenciones a clientes.

Es evidente que, ante esa identidad sustancial, hemos de remitirnos in toto a lo declarado en la sentencia indicada, tanto en sus razonamientos jurídicos, como en la expresión formalizada de la doctrina que se sienta y, en su consecuencia, con el fallo de la sentencia. Por lo demás, hemos de adelantar que si ya con anterioridad, para un caso idéntico o semejante en todo, al allí enjuiciado, no tuvimos dudas de clase alguna sobre el acomodo del artículo 96.Uno.3.º, 4.º y 5.º LIVA, en lo que atañe a las atenciones a clientes al Derecho de la Unión -en dicho caso era aplicable la Sexta Directiva y también la vigente de 2006, dado el periodo examinado, en tanto que en el asunto que ahora nos corresponde decidir es solo aplicable esta última-, tampoco hemos de albergarlas ahora, como si nos hubieran surgido tales dudas sin que entre ambas sentencias se hubiera producido un cambio normativo o jurisprudencial o una alteración fáctica que nos llevase al planteamiento de la cuestión prejudicial.

SEGUNDO.-Hechos que recoge el auto de admisión por remisión a la sentencia:

"[...] SEGUNDO.- 1. De la sentencia recurrida (FJ 6.º) se desprenden, en lo que ahora interesa, los siguientes hechos:

1.º) La entidad Establecimientos Coll, S.A., adquirió durante los períodos objeto de comprobación diversos bienes destinados a ser entregados o cedidos gratuitamente a sus clientes (entradas para asistir al Gran Premio Fórmula 1, lotes de Navidad, embutidos y jamones).

2.º) La entidad se dedujo las cuotas soportadas en las adquisiciones de estos objetos en sus declaraciones de IVA. Al mismo tiempo, no repercutió las cuotas del impuesto en las entregas o cesiones de estos objetos al entender que se hallaban no sujetas al impuesto.

3.º) Con un criterio contrario al del obligado tributario, la Inspección supuso que, por aplicación del artículo 96.

Uno, apartados 3.º, 4.º y 5.º de la LIVA, estas cuotas no podrían ser objeto de deducción (criterio confirmado por el TEAR de Cataluña) por tratarse de cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de alimentos, entradas de espectáculos y bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

4.º) Frente a esta resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue estimado por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que es objeto del presente recurso de casación.

2. La sentencia de instancia deja de aplicar el art. 90. Uno, apartados 3.º, 4.º y 5.º LIVA, por considerarlo contrario al derecho comunitario. Se funda en la STJUE de 19/09/2000, asunto Ampafrance S.A. contra Directeur des services fiscaux de Maine et Loire, en la que se excluye la posibilidad de inadmitir la deducción con carácter general sin dar oportunidad al obligado de justificar en qué medida los gastos eran necesarios para el ejercicio de la actividad, así como en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2013, dictada en el recurso n.º 14/2020, que concluye que es necesario dar la oportunidad al sujeto pasivo, pese al dictado del artículo 96.Uno.5 LIVA, de probar que los gastos en que incurrió eran necesarios [...]"

TERCERO.- Remisión en lo pertinente a la doctrina establecida en la sentencia de 25 de septiembre de 2020, en el recurso de casación n.º 2989/2017.

"[...] TERCERO.-El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

Como hemos indicado, C... 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 (...) y, con respecto al material promocional sin mención publicitaria (equipos de..., etc.) que se estaba ante descuentos en especie por volumen de compra.

Sucedo, 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 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.

Con respecto a los segundos, -los calificados como regalos-, asegura C... 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.1.º 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) -de la Directiva 2006/112/ CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido 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:

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

2.º. 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 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 1.º de la Ley del IVA, que lleva por título "operaciones asimiladas a las entregas de bienes" distingue entre 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 autoconsumos 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, C...). 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...

...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 5.º 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 7.7.º de la Ley del IVA, como ya se ha anticipado, ante un autoconsumo no sujeto.

La interpretación conjunta los artículos 9. 1.º, 7. 7.º y 96. Uno.5.º 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 96.5.1.º 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).

(38) 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. 1.º, 7. 7.º y 96. Uno.5.º 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.5.º 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.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.

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 [...]"

CUARTO.- Algunas precisiones añadidas.

En el caso que nos ocupa, el fallo ha de ser de signo contrario, pues quien aquí recurre es la Administración del Estado frente a la sentencia de instancia que estimó el recurso contencioso-administrativo entablado por Establecimientos Coll, S.L., que no ha comparecido en autos como parte

recurrída para la defensa en Derecho de la sentencia que le fue favorable, signo de no menor importancia sobre la escasa fe en la prosperabilidad de su pretensión.

Baste con añadir que las sentencias del TJUE mencionadas en la de instancia como fundamento del éxito de la pretensión de su demanda no nos hace cambiar la visión del asunto: la sentencia del TJUE de 24 de abril de 1999 (asunto 48/97, Kuwait Petroleum), ya ha sido examinada por la que aquí se transcribe como referencia.

Bastaría con ver el fallo y los párrafos 22 y 23 para determinar que, para un caso acreditado de vinculación de las atenciones a clientes con el precio de la gasolina consumida, no deja de regir el concepto excluyente de la deducción alojado en la rúbrica de atenciones a clientes; en lo que respecta a la sentencia Ampafrance -la referencia en la sentencia impugnada parece entenderse hecha a Ampafrance y Sanofi Synthelabo (asuntos C-177/99 y C-181/99)-, tampoco puede hacer que prospere la tesis actora: de un lado, porque la prueba que se habilita en ella es para aseverar que no concurren razones de fraude fiscal, no para la prueba de que se trate o no de atenciones a clientes; por otro, aunque no fuera así, la actora en la instancia tuvo más que sobradas oportunidades de intentar prueba, en la vía administrativa y en la judicial, sobre la subsunción de los regalos a clientes en un concepto distinto a aquél que motivó la liquidación, según el artículo 96 Uno, 5.º y sus excepciones, sin haberlo intentado. Resulta, pues, incoherente que se invoque el derecho a la prueba -es de repetir que sobre una realidad distinta- para después no intentar su ejercicio. Siendo ello así, es de plena aplicación al caso la sentencia que hemos transcrito en la parte sustancial.

QUINTO.- 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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero, por remisión al fundamento tercero de la sentencia transcrita.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia n.º 598/2020, de 12 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso n.º 804/2018, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Desestimar el recurso n.º 804/2018, entablado por la expresada recurrente contra la resolución del TEAR de Cataluña, de 19 de abril de 2018, referida a la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2011 (excepto abril) por no ser contrarios a derecho los actos administrativos impugnados en el proceso de instancia.
- 4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.