



Roj: **STS 3717/2013** - ECLI: **ES:TS:2013:3717**

Id Cendoj: **28079130022013100765**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/06/2013**

Nº de Recurso: **5550/2008**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Junio de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. 5550/2008 que ante esta Sala pende de resolución, interpuesto por la entidad mercantil DAMM S.A., representada por Procuradora y dirigida por Letrada, contra la sentencia dictada, con fecha 7 de diciembre de 2007, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 313/2006, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 1998 a 2000, siendo la cuantía del presente recurso de 9.323.242,34 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron el día 19 de noviembre de 2001, circunscribiéndose a los *ejercicios 1998, 1999 y 2000*. Como consecuencia de estas actuaciones se instruyó, entre otras, el *Acta definitiva de disconformidad* modelo A02 número 70.790.870, en la que la Inspección actuaria propone determinadas rectificaciones en las bases imponibles y en las deducciones practicadas por la entidad en sus declaraciones-liquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados.

SEGUNDO.- 1. En el *acta* se hizo constar que en el curso del procedimiento inspector se produjeron dilaciones imputables al obligado tributario. Asimismo, por Acuerdo del Inspector-Jefe de 8 de julio de 2002, el plazo máximo de *duración de las actuaciones* de comprobación e investigación y de liquidación se amplió a los 24 meses previstos en el apartado uno del artículo 29 de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

De las actuaciones practicadas resultó que:

-La sociedad recurrente, dedicada a la fabricación y venta de cervezas a grandes superficies y a establecimientos de hostelería, presentó declaraciones-liquidaciones por los periodos objeto de liquidación.

- La Inspección actuante propuso modificaciones respecto de los datos incluidos por el contribuyente en sus declaraciones:

"i) Procede modificar las bases imponibles declaradas en las cuantías y por los conceptos que se indican a continuación:

.../...

B) Durante los años objeto de comprobación, el obligado tributario ha cedido a establecimientos de hostelería, organizadores de ferias y eventos similares, sin contraprestación, instalaciones de barril, neveras, mostradores, quioscos, vendings y expositores en cuya adquisición soportó y dedujo el IVA. Asimismo, el obligado tributario ha asumido los gastos de mantenimiento, reparación y conservación de dichos bienes.



El importe de las amortizaciones, gastos de mantenimiento, reparación y conservación de los mismos asciende a: 1.774.727.452 pesetas (1998), 1.905.503.350 pesetas (1999) y 2.127.154.605 pesetas (2000). El desglose de dichos gastos se refleja en el informe ampliatorio a la presente acta.

Estas cesiones, según disponen los artículos 11 y 12 de la Ley 37/92, deben calificarse como autoconsumo de servicios. La base imponible se determina, según dispone el artículo 79. cuatro de la Ley del Impuesto, por el coste de los servicios prestados, incluida la amortización de los bienes cedidos, ascendiendo, por tanto, a las cantidades indicadas en el párrafo anterior.

C) Durante los años objeto de comprobación, el obligado tributario ha cedido a establecimientos de hostelería, sin contraprestación, mesas, sillas, toldos, servilletas, vasos y otros bienes similares en cuya adquisición soportó y dedujo el IVA.

Estas entregas, según disponen los artículos 8 y 9 de la Ley 37/1992 deben calificarse como autoconsumo de bienes. La Base imponible se determina, según dispone el artículo 79. tres. 1 de la Ley del Impuesto, por el importe de adquisición de los bienes entregados, ascendiendo los mismos a 527.707.961 pesetas (1998), 811.208.536 pesetas (1999) y 760.871.513 pesetas (2000).

El sujeto pasivo no presta conformidad a la regularización de su situación tributaria derivada de la modificación de la base imponible indicada en los apartados B y C anteriores.

2. De acuerdo con las indicaciones consignadas en el acta se propuso una regularización que ascendió a una cuota de 7.603.691,1 € (1.265.147.747 ptas.) y unos intereses de demora de 1.718.671,96 € (285.962.953 ptas.), hasta alcanzar una deuda a ingresar de 9.322.363,06 € (1.551.110.700 ptas.).

TERCERO.- El Acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, de fecha 27 de abril de 2004, ratificó la propuesta de liquidación contenida en el Acta de disconformidad incoada, determinándose no obstante que los intereses de demora debían incrementarse hasta llegar a la cantidad de 1.719.551,24 € (286.109.253 pesetas). Se confirmó la cuota en el importe incluido en la propuesta de regularización (7.603.691,1 € [1.265.147.747 pesetas]).

CUARTO.- Disconforme con este acto, DAMM S.A. procedió a interponer reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el 12 de mayo de 2004, contra el Acuerdo de liquidación.

El TEAC, en resolución de 17 de mayo de 2006 (R.G. 2220-2004; R.S. 397-2004), acordó estimar en parte la reclamación planteada, en lo que se refería a aparatos e instalaciones accesorias a la venta de bebidas.

QUINTO.- La resolución del TEAC de fecha 17 de mayo de 2004 fue objeto de impugnación por DAMM S.A. ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, siendo resulta por la Sección Sexta en sentencia de 7 de diciembre de 2007, cuyo fallo era del siguiente tenor: "FALLO: Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Damm S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº José Alberto Azpeitia Sánchez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de mayo de 2006, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos sin perjuicio del derecho a la deducción que asiste a la actora, sin expresa imposición de costas".

SEXTO.- Contra la citada sentencia la representación procesal de DAMM S.A. preparó ante el Tribunal "a quo" recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala y admitido por auto de 24 de septiembre de 2009 de la Sección Primera de esta Sala. Y formalizado por el Abogado del Estado el oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 21 de marzo de 2012 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

La sentencia se dictó el día 20 de junio de 2013 y el fallo, en su parte dispositiva, dice: "1º) Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, estimamos el presente recurso de casación núm. 5550/2008, interpuesto por la entidad DAMM S.A. contra la sentencia dictada con fecha 7 de diciembre de 2007 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 313/2006, que casamos y anulamos.

2) En su lugar, estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la citada compañía contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 17 de mayo de 2006 y anulamos dicho acto administrativo en cuanto considera sujeto al IVA las cesiones gratuitas de los elementos necesarios para el correcto mantenimiento y dispensación de la bebida.

3º) Ordenamos a la Administración practicar nueva liquidación excluyendo de la cuota el importe correspondiente a esas prestaciones de servicios.



4º) No hacemos especial pronunciamiento sobre las costas causadas tanto en la instancia como en la casación".

SÉPTIMO.- Notificada la sentencia el 26 de julio de 2012, con fecha 26 de septiembre de 2012 la entidad DAMM S.A. presentó en el Registro General de este Tribunal Supremo escrito en el que formulaba *incidente de nulidad de actuaciones* con arreglo a lo dispuesto en el artículo 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

En auto de 9 de enero de 2012 esta Sección dictó auto en el que acordó haber lugar al incidente de nulidad de actuaciones promovido contra la sentencia de esta Sala de 20 de junio de 2012 , que se anulaba y dejaba sin efecto.

OCTAVO.- Por providencia de 12 de marzo de 2013 se señaló la audiencia del día 12 de junio de 2013 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, nuevamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil DAMM S.A. se impugna la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso núm. 313/2006 instado por dicha entidad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 17 de mayo de 2006 (R.G. 2220-2004; R.S. 397/2004) por la que se estimó en parte la reclamación planteada contra acuerdo de liquidación tributaria dictado por el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT de fecha 27 de abril de 2004 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1998 a 2000, del que se derivaba una deuda total a cargo de DAMM S.A. de 9.323.242,34 euros.

SEGUNDO.- Los motivos de casación se exponen dividiéndolos en dos apartados, relativos, el primero de ellos, a las cuestiones de orden formal, y el segundo a las cuestiones de fondo.

A. Cuestiones de orden formal:

PRIMERO.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , en cuanto la Sentencia recurrida infringe el artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , en relación con los artículos 31 . 31 bis y 31 ter del Reglamento General de Inspección (en la redacción dada a dicho precepto por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero), y el artículo 103.1 de la Constitución Española , al confirmar la validez del Acuerdo de *ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras* y la procedencia de las *dilaciones imputadas al contribuyente* .

SEGUNDO.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , en cuanto la Sentencia recurrida infringe los artículos 66.a), 68.1.a) y 69, apartados 2 y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , así como la doctrina jurisprudencial que determina la *estanqueidad de los tributos en las actuaciones de comprobación e investigación* , representada entre otras, por las Sentencias dictadas por este Tribunal Supremo con fechas 17 de marzo de 2008 (recurso de casación nº 5697/2003) y 8 de febrero de 2002 (recurso de casación 7842/1996) .

B. Cuestiones de orden sustantivo.

TERCERO.- Al amparo del artículo 88, apartado 1, letra c), de la Ley Jurisdiccional , por haberse quebrantado las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia y de las que rigen los actos y garantías procesales causando indefensión a la parte, al incurrir la **sentencia impugnada en incongruencia omisiva** , con infracción del artículo 24 de la Constitución Española en relación con lo dispuesto en los artículos 33.1 y 67.1 de la Ley de la Jurisdicción y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

CUARTO.- Al amparo de lo previsto en el artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional , por haber infringido la Sentencia impugnada los artículos 78.Uno y 9.1.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido ; el artículo 1282 del Código Civil ; el artículo 24 de la Constitución y el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al concluir en la *gratuidad de los contratos de entrega de bienes celebrados por la recurrente con sus clientes* .

QUINTO.- Al amparo de lo previsto en el artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional , por haberse infringido por la Sentencia impugnada el artículo 9.1.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en relación con el artículo 5.6 de la Sexta Directiva (actual artículo 16 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido), a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, al apreciar la



existencia de un autoconsumo de bienes cuando las entregas realizadas responden a los fines propios de la empresa .

SEXTO.- Al amparo de lo previsto en el artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional , por haberse infringido por la Sentencia impugnada el artículo 9.1.b) en relación con el artículo 7.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , al haber calificado la *existencia de un autoconsumo de bienes cuando las entregas de material publicitario a los distribuidores , clientes mayoristas, para su posterior entrega ,* son operaciones no sujetas al impuesto.

SÉPTIMO.- Al amparo de lo previsto en el artículo 88, apartado 1, letra d), de la Ley Jurisdiccional , por haberse infringido por la Sentencia impugnada el artículo 75.Uno.7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , al entender que se ha producido el *devengo del impuesto .*

OCTAVO.- Concurrencia de los requisitos necesarios para el planteamiento de la cuestión prejudicial al amparo del artículo 234 del Tratado de la Comunidad Europea (artículo 234 del Tratado de la Comunidad Europea – antiguo artículo 177-).

TERCERO.- 1. En el **primer motivo de casación** formulado se denuncia, en primer lugar, que *el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, prorrogándose éste a 24 meses, no se encontraba debidamente motivado.*

El Ordenamiento establece unas causas o motivos para la ampliación del plazo fijado en la norma con carácter general para el desarrollo del procedimiento inspector, aunque ello no excluye que la Administración haya de realizar una estimación subjetiva de las circunstancias que concurren en el caso, para determinar si la actuación de la Inspección reviste una especial complejidad, este proceso de aplicación de la norma al caso concreto, que exige la constatación y apreciación de los hechos determinantes, se traduce, conforme a los artículos 54 de la Ley 30/92 y 31.ter . 2, párrafo 2º del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , en la necesidad de motivar el acto y, en aplicación de los artículos 3.1 y 22 de la Ley 1/98 y 31.ter.2 párrafo 2º del anterior Reglamento, en la apertura del procedimiento al tramite de audiencia del interesado. Ambas exigencias se cumplen en el caso presente.

Hay **motivación** en la propuesta del inspector actuario y en el acuerdo de ampliación porque se fundamentó en dos de los supuestos previstos en el artículo 31 ter. del Reglamento de la Inspección :

--En ser el volumen de operaciones de la empresa en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas, señalándose el volumen de operaciones correspondiente a cada uno de los ejercicios y

--En la dispersión territorial de actividades, señalándose las cinco ciudades en las que se desarrollaban las mismas.

Con ello se cumple el deber de motivación y "la necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación" a que alude el artículo 31 ter. del Reglamento de la Inspección .

Hay que tener en cuenta que los conceptos jurídicos indeterminados que utiliza la Ley -"especial complejidad", "volumen de operaciones" o "dispersión geográfica de sus actividades"- se delimitan y concretan en el Real Decreto 136/2000 y, de su mano, en el artículo 31 .ter del Reglamento General de la Inspección , con lo que se simplifica la tarea de la Administración a la hora de determinar la existencia del supuesto -especial complejidad- de la habilitación para poder ampliar el plazo al que se refiere la norma.

Se respeta igualmente el trámite de audiencia porque se constata en el expediente que se notificó al interesado la propuesta de ampliación del plazo si bien el contribuyente renunció a la presentación de alegaciones. La notificación del Acuerdo de ampliación del plazo se realizó el 1 de julio de 2002.

La sentencia recurrida, al referirse a la motivación del acuerdo de ampliación, dice que claramente se refiere a la complejidad de la inspección debido al volumen de negocio de la entidad inspeccionada, que es uno de los supuestos recogidos en el artículo 31 ter. del Reglamento de la Inspección .

2. Frente a la tesis de la sentencia recurrida de que *el acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras* fue temporáneo, la recurrente sostiene la *extemporaneidad* del mencionado acuerdo al haber sido adoptado cuando no habían transcurrido todavía seis meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras, contrariando con ello lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 31 ter. del Reglamento General de la Inspección .

El inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 19 de noviembre de 2001 y el acuerdo de ampliación es de fecha 8 de julio de 2002; pero, a juicio de la recurrente, de ese plazo deben descontarse 4 meses de dilaciones imputables al contribuyente, lo que haría que el acuerdo de ampliación se hubiese adoptado antes de haberse cumplido los seis meses desde el acuerdo de iniciación.



La sentencia recurrida considera que el plazo de seis meses a que se refiere el *artículo 31 ter 3* del mismo Reglamento ha de computarse sin descuento de las dilaciones imputables al inspeccionado, pues es un plazo objetivo. Efectivamente, el descuento de los días de dilación imputables al inspeccionado se encuentra previsto en el Reglamento para la determinación del plazo de 12 o, en su caso, 24 meses, pero no para el cómputo del plazo mínimo de seis meses para dictar el acuerdo de ampliación de plazo de las actuaciones inspectoras.

Sería contrario a todos los principios jurídicos y lógicos que una dilación imputable al contribuyente le produjese efectos beneficiosos a él y perjudiciales a la parte que no ha incurrido en ella, la AEAT. Pero es que, además, el artículo 31.ter.3 del Reglamento de la Inspección dice que las dilaciones imputables al interesado "no se tomarán en consideración", expresión -en contra de lo que se sostiene en el escrito de interposición- que no es equivalente a "no se computarán" que emplea el artículo 31 del Reglamento de la Inspección; si ambas expresiones significasen lo mismo, los redactores del Decreto 136/2000, que fue el que introdujo el artículo 31 ter del RGIT, habrían utilizado la locución "no se computarán" que ya figuraba en el artículo 31 del Reglamento y no habrían introducido una distinta; no tomar en consideración algo es no considerarlo digno de atención, ignorarlo; aquí, lo que dice el art. 31.ter.3 del RGIT es que a los efectos del plazo de seis meses allí previsto no se tomen en consideración las dilaciones imputables al interesado, que no se tengan en cuenta los días o meses que puedan suponer esas dilaciones, que se ignoren, que se consideren irrelevantes. Por el contrario, en el artículo 31 del RGIT la locución utilizada es que "no se computen" las dilaciones imputables al contribuyente, es decir, no que se ignoren o que se consideren irrelevantes como en el artículo 31 ter.3., sino que se descuenten del plazo legal máximo de duración de las actuaciones inspectoras los días o meses que puedan suponer esas dilaciones.

3. Entiende la recurrente que la sentencia recurrida ha efectuado una *interpretación incorrecta del concepto "dilaciones imputables al contribuyente"*, siendo la interpretación correcta del mismo aquella que exige justificación por parte de la Administración Tributaria acerca de la forma en que las presuntas dilaciones influyen en el curso del procedimiento.

A juicio de la recurrente, para que pueda hablarse de dilaciones imputables al contribuyente "debe tratarse de una actuación obstructiva que impida o dificulte la tramitación del expediente".

La *sentencia recurrida*, en su Fundamento Jurídico Primero, no ha querido acoger los razonamientos esgrimidos en la demanda relativos a que las dilaciones atribuidas al inspeccionado hayan de constituir obstrucciones a la inspección. No existe base legal para ello. De una parte, el artículo 31 bis contempla como tales dilaciones los simples retrasos en cumplimentar los requerimientos y solicitudes de la Inspección y la petición de aplazamiento por parte del sujeto inspeccionado. No se requiere por ello una actitud de obstrucción. Pero, de otra parte, recuerda que la finalidad de la norma es establecer plazos máximos de actuación de la inspección evitando dilaciones injustificadas de ésta, por ello cuando la dilación es determinada por una voluntad ajena a la propia Administración, ha de excluirse del cómputo del plazo ese periodo de tiempo, pues no es una dilación administrativa.

El escrito de interposición contiene una amplia argumentación para concluir que ha de existir "un entorpecimiento" que "tenga su causa en una conducta obstructiva" del contribuyente con intención de retrasar "maliciosa o negligentemente su conclusión" (pág. 32). Sin embargo, esa argumentación se encuentra ayuna de sustento normativo. El artículo 31 bis del Reglamento de la Inspección (que es ya una norma del procedimiento moderno de inspección pues procede del Decreto de 4 de febrero de 2000) no exige analizar los motivos que pueda perseguir el obligado tributario para decidir que ha existido dilación solo si aquél ha actuado movido por una causa turpitudinis. Por el contrario, tanto para apreciar la existencia de "interrupciones justificadas" como de "dilaciones imputables al contribuyente" se atiende a las circunstancias concurrentes descritas en el citado artículo 31 bis; en lo único que puede tener incidencia la conducta obstructiva del contribuyente es en la denegación por la Administración del retraso o aplazamiento de actuaciones solicitada por aquél, pero, vez concedido éste, la incidencia en el cómputo del plazo es inevitable.

Tampoco es necesario que la dilación imputable al contribuyente paralice u obstruya el procedimiento inspector pues el artículo 31 bis 4 del RGIT dice expresamente que "la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

También afirma el escrito de interposición que la Inspección ha de motivar la imputación de dilaciones al contribuyente (págs. 34 y ss.). Se trata, de nuevo, de otra afirmación sin apoyo normativo. Las dilaciones imputables al contribuyente son hechos que no se motivan, sino que se constatan, se expresa la causa que las motiva y su duración,

Por último, el escrito de interposición sostiene que, al menos, en determinadas dilaciones imputadas al contribuyente, "la Inspección en ningún momento advirtió a mi representada de que, como consecuencia de



las solicitudes de aplazamiento de las actuaciones o retraso en la obtención de la documentación solicitada, se imputarían dilaciones del procedimiento" (págs. 36 y ss.). También aquí estamos ante una exigencia que no viene impuesta por precepto alguno. El artículo 31 bis 2 solo exige advertir al interesado en el caso de solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas, sin perjuicio de que como dice el artículo 31 bis 3 del RGIT, "el contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y el cómputo de las circunstancias reseñadas en los apartados anteriores...". Y no consta que la recurrente haya solicitado ese conocimiento y le haya sido denegado.

CUARTO.- En el **segundo motivo de casación** se sostiene la procedencia de haber declarado la *prescripción del derecho de la Administración para liquidar a la recurrente deuda alguna en relación con el ejercicio 1998 y el periodo enero a junio de 1999* por cuanto, si bien las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 19 de noviembre de 2001, sin embargo, no existió actuación de comprobación alguna en relación con el IVA hasta la diligencia de 29 de julio de 2003, de forma que -sostiene la parte recurrente- o bien se considera que la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras no tuvo virtualidad interruptiva de la prescripción a efectos del IVA o bien se considera que, respecto de ese impuesto, se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras. Todo ello en base al *principio de estanqueidad de los tributos* que haría que las actuaciones inspectoras sólo produjesen efectos interruptivos de la prescripción respecto al impuesto concreto al que se refiriesen y no respecto a todos los comprendidos en el procedimiento inspector.

La tesis que sostiene la recurrente no es acorde a la doctrina de esta Sala. La *sentencia de 27 de febrero de 2009* hace notar que si bien la especificidad o estanqueidad tributaria es indispensable para la citación o iniciación de actuaciones inspectoras, **los documentos interruptores de la prescripción no tienen por qué referirse a cada uno de los conceptos inspeccionados**, ni tienen que tener tales conceptos un contenido mínimo, ya que el artículo 47 del Real Decreto 939/86 delimita los supuestos que deberán formalizarse necesariamente en Diligencias, pero no limita los casos en que tales documentos pueden utilizarse. En consecuencia, cada diligencia no tiene por qué referirse a todos y cada uno de los ejercicios a los que la comprobación inspectora se extiende, a los impuestos a los que alcanza o a un tema concreto para que las mismas tengan un carácter interruptivo de la prescripción en cada ejercicio. **Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio de aquélla, en cuanto a ejercicios e impuestos** (pudiéndose incluso ampliar o reducir una vez iniciada, como permite el artículo 11.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

Este criterio ha sido acogido en el artículo 184.1 "in fine" del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En esta misma línea razona el Abogado del Estado: si estamos ante actuaciones de la Inspección de carácter general y no parcial, parece razonable pensar que las diligencias válidamente dirigidas a impulsar el procedimiento en relación con cualquiera de los conceptos objeto de comprobación afectará a todos los conceptos y no sólo a aquél al que se han referido las concretas actuaciones.

Buena prueba es que el artículo 31.4 del Reglamento Inspector se refiere a la interrupción injustificada de las actuaciones o del procedimiento inspector como un todo. Lo que la Ley quiere sancionar es una paralización injustificada de las actuaciones, no pudiendo decirse, con fundamento, en estos casos, que las actuaciones se han interrumpido por causa imputable a la Administración. De no entenderse así, se plantearían graves problemas prácticos en la forma de planificar y organizar el desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que supondría una evidente merma de la eficacia de la Inspección sin suponer ninguna garantía adicional para el contribuyente.

De lo que antecede se desprende que aún cuando la recurrente considere que la *diligencia de 19 de noviembre de 2001* no afectaba al IVA, no puede considerarse que dicha diligencia no interrumpió la prescripción en relación con el IVA ya que de la diligencia de inicio de comprobación se deduce que la comprobación alcanzaba expresamente los ejercicios 1998, 1999 y 2000, sin que cada diligencia hasta la formalización del acta tenga que referirse a todos y cada uno de los ejercicios y concepto a los que la comprobación inspectora se extiende.

En la línea expuesta se inscribe la sentencia recurrida:

El inicio de las actuaciones el 19 de noviembre de 2001 comprendía el IVA. Nada impide que en un mismo procedimiento inspector se analicen los distintos conceptos tributarios de forma sucesiva, sin que la interrupción de los plazos de prescripción requiera un análisis de todos los conceptos tributarios de forma simultánea. Lo cierto es que se inician actuaciones inspectoras en el seno de las cuales se comprende el IVA y que este es liquidado como consecuencia de las mismas. Por tanto, ha existido interrupción de la prescripción.

Por todo lo expuesto, este motivo no debe dar lugar a casar la sentencia recurrida.



QUINTO.- En el **tercer motivo de casación** del escrito de interposición se sostiene la **incongruencia omisiva de la sentencia** recurrida **respecto** a las **tres cuestiones** allí señaladas.

Sin embargo, el principio de congruencia -con arreglo a reiterada doctrina tanto del TC como de esa Sala-, de una parte, no exige dar una respuesta pormenorizada a todas las alegaciones que las partes hayan realizado para fundamentar los motivos en que apoyan sus pretensiones y, de otra, admite que no se produzca su vulneración cuando, aun no constando una respuesta expresa del órgano jurisdiccional a algún motivo, sin embargo, pueda presumirse una desestimación tácita al mismo.

En el presente caso, la **cuestión relativa al carácter oneroso o lucrativo de las entregas del llamado material PLV** fue examinada de forma expresa en la sentencia recurrida ("La actora afirma que no se ha acreditado que la entrega del material que nos ocupa lo fuese a título gratuito...", párrafo último del FD 2º) por lo que resulta evidente que no ha existido incongruencia omisiva respecto a ese motivo, con independencia de que la sentencia de instancia no estaba obligada a dar respuesta pormenorizada a todas y cada una de las numerosas alegaciones que en defensa de ese motivo hubiese invocado la recurrente en su demanda.

Por lo que se refiere a los otros dos motivos en que la recurrente invoca la existencia de incongruencia omisiva (aunque se aceptase que las **entregas del material PLV** eran gratuitas habría que tener en cuenta, de una parte, que estarían **no sujetas al IVA** "en la medida en que la mayor parte de las entregas se realizaban a distribuidores de material publicitario" y, de otra, **que no se habría producido el devengo del impuesto** por aplicación de lo dispuesto en el artículo 75.1. 7º de la LIVA), del conjunto de la argumentación de la sentencia recurrida se desprende que las mismas han sido desestimadas tácitamente por el Tribunal de instancia que ha aceptado íntegramente la valoración que respecto a esas operaciones había efectuado la Administración en cuanto que nos encontramos ante un autoconsumo..." etc.).

SEXTO.- La regularización practicada por la Inspección de los Tributos tuvo por objeto dos tipos de operaciones distintas:

-De un lado, se regularizaron operaciones que, según la Inspección, constituían **autoconsumo de servicios** al tratarse de supuestos en los que DAMM S.A. se limitaba a ceder el uso de los bienes (instalaciones de barril, neveras, mostradores, quioscos, vendings y expositores).

-De otro lado, se regularizaron operaciones que fueron calificadas como **autoconsumo de bienes** al concluir la Inspección que, en estos casos, no se había producido una cesión, sino unas entregas de bienes tales como mesas, sillas, toldos, servilletas, vasos y otros bienes similares.

El TEAC, en el Fundamento de Derecho primero de su resolución, resumió las cuestiones a resolver en la reclamación interpuesta por DAMM S.A. en los siguientes términos:

"Como cuestiones a resolver se plantean las siguientes:

1...

2. Determinar si la cesión de instalaciones complejas para expender cerveza, armarios isotermos, botelleros automáticos, máquinas expendedoras automáticas, mostradores neveras, aparatos refrigeradores que permiten la conservación de las latas y botellas a temperatura adecuada, así como los servicios accesorios de mantenimiento y reparación de los bienes anteriormente relacionados, y, en su caso, el suministro de repuestos suponen para la empresa aquí recurrente que los efectúa incurrir en un supuesto de autoconsumo de servicios conforme al artículo 12.3º de la Ley 37/92, del IVA .

3. Determinar si la entrega gratuita de mobiliario de terrazas efectuada por la empresa genera el derecho a deducir el IVA soportado por su adquisición y si la entrega de otros elementos (vasos, servilleteros, etc.) por la mercantil aquí recurrente debe dar lugar a un supuesto de autoconsumo.

Atendiendo a lo expuesto, el TEAC dedicó los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de su Resolución a analizar la cuestión relativa a sí "las prestaciones de servicios consistentes en las cesiones aparentemente gratuitas de elementos del inmovilizado efectuadas por la empresa recurrente derivarán en la realización de **autoconsumos de tales servicios** o si tales prestaciones de servicios pueden ser excluidas de la aplicación del artículo 12.3 de la Ley del IVA en consideración a los fines que con tales cesiones se pretende conseguir".

La citada cuestión fue resuelta en sentido estimatorio por el TEAC, el cual concluyó en su Resolución que "tal cesión gratuita no dará lugar a la realización de un autoconsumo de servicios por aplicación del artículo 12.3º de la Ley del IVA , por lo que debe anularse el acuerdo de liquidación recurrido en este extremo..."

Por lo que se refiere a la cuestión relativa a las operaciones que la Inspección calificó como **autoconsumo de bienes** , el TEAC la resolvió en el fundamento jurídico quinto de su Resolución, afirmando al respecto que "... de acuerdo con la amplitud con que el autoconsumo de bienes queda definido por el apartado b) del inciso



1º del artículo 9 de la Ley del IVA , y tomando en consideración la interpretación que deriva del artículo 5, apartado 6 de la Sexta Directiva comunitaria, cabe considerar que las entregas gratuitas efectuadas darán lugar al autoconsumo al no quedar excluidas de su aplicación por no tratarse, según queda acreditado en el expediente, de bienes de escaso valor o muestras comerciales".

Como consecuencia de lo expuesto, el fallo del TEAC fue parcialmente estimatorio en cuanto al tratamiento de las operaciones calificadas por la Inspección como de autoconsumo de servicios.

Dado lo expuesto, los términos en los que se planteó el recurso contencioso-administrativo núm. 313/2006 formulado por DAMM S.A. ante la Audiencia Nacional contra la Resolución de 17 de mayo de 2006 y, posteriormente, el recurso de casación quedaban reducidos, en lo que se refería al fondo de la regularización, a discutir el tratamiento que debe darse en el IVA a las entregas a establecimientos de hostelería de mesas, sillas, toldos, servilletas, vasos y otros bienes similares, las cuales fueron calificadas por la Inspección como autoconsumo de bienes.

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 DAMM S.A. 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 €), 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.

3. El centro de la cuestión planteada, relativa a si la entrega del mobiliario y demás elementos de hostelería de forma gratuita da lugar a un autoconsumo de bienes, requiere del análisis de los *artículos 8 y 9 de la Ley del IVA* .

El artículo 8 indica en su apartado Uno que: "**Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes**".

Por su parte, el artículo 9 asimila a la realización del hecho imponible entrega de bienes la realización de otra serie de operaciones:

"Artículo 9. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso.

1º. El autoconsumo de bienes.

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

.../...

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

La operación que aparece contemplada en el artículo 9.1.b) de la LIVA es la denominada en la doctrina como "autoconsumo externo a terceros" y se caracteriza por la transmisión a otra persona del poder de disposición sobre el bien objeto de autoconsumo, efectuada sin contraprestación.

El precepto legal transcrito no indica nada acerca de que la transmisión del poder de disposición sobre el bien deba efectuarse con fines ajenos a la actividad económica del sujeto pasivo. En este sentido la Ley 36/2006 introdujo esta precisión en relación con las operaciones de autoconsumo de servicios contempladas en el artículo 12.3º de la LIVA (al añadir la coetilla "siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional"), sin que se hubiera aprovechado la ocasión para introducir una previsión semejante en relación con las operaciones de autoconsumo externo de bienes a terceros. La interpretación más extendida en la doctrina y en los escasos pronunciamientos de los tribunales inferiores sobre el particular solamente valora la concurrencia del requisito de la *finalidad ajena a la propia actividad económica* en relación con los autoconsumos de servicios, pero no con los autoconsumos externos de bienes (en este sentido sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2008, rec. núm. 326/2006). En consecuencia, en el caso de la entrega de bienes, a diferencia de la prestación de servicios, para que se considere la operación como autoconsumo de bienes es indiferente el fin a que se destinen los mismos (propio o ajeno a la actividad empresarial).

A la vista de la *Sexta Directiva Comunitaria*, las necesidades ajenas a la empresa desencadenan la realización del supuesto de autoconsumo: 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".

Según la Directiva, no se producirá tal autoconsumo de bienes cuando las apropiaciones del sujeto pasivo de bienes de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o la *transmisión a tercero a título gratuito*, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de propia empresa, tengan por objeto bienes de escaso valor o muestras comerciales.

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 o como muestras comerciales, carecería de sentido si la primera frase no sometiera al IVA las detracciones de bienes que el sujeto pasivo transmite a título gratuito, incluso para las necesidades de la empresa".

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

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

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

2º. Que la transmisión tenga como objeto bienes que vayan a ser entregados a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

Ambos requisitos son concurrentes, por lo que la ausencia de uno de ellos hará necesario regularizar la situación por medio del autoconsumo.

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

Por tanto se considera que el acuerdo de liquidación es conforme a derecho en cuanto declara que no esta 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 .

OCTAVO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por DAMM S.A. y ello debe hacerse con imposición de las **costas** al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el



artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de DAMM S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 7 de diciembre de 2007, en el recurso contencioso-administrativo núm. 313/2006, por la Sección Sexta de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, en cuanto confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de mayo de 2006, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.