

Criterio 1 de 1 de la resolución: **08/08748/2019/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAR de Cataluña**

Fecha de la resolución: **26/08/2021**

Asunto:

IVA. Muestras vs. autoconsumo.

Criterio:

La entidad mercantil celebra unos contratos con diversas Federaciones Deportivas de Baloncesto al objeto de que estas difundan los productos de la entidad (balones) entre los clubes deportivos federados. Como contraprestación por el servicio de difusión se compromete a la entrega balones de baloncesto a la federación para su distribución entre los clubes así como (en ocasiones) un porcentaje de las ventas que se realicen. La gestora considera que existe una entrega de bienes gratuita (autoconsumo) sujeta y no exenta. La entidad considera que la entrega de balones es una entrega de muestras no sujeta. Descartada la consideración de muestras, no procede tampoco la calificación como autoconsumo puesto que la entrega de los balones es la contraprestación total o parcial de un servicio de publicidad por lo que tiene carácter oneroso. No obstante al cuantificarse en base a las reglas de autoconsumo no se modifica la liquidación.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

7.2

79.1

9.1.b)

Conceptos:

Autoconsumo

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Muestras

Precio/contraprestación

Título oneroso

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña

Órgano Resolutorio Unipersonal

FECHA: 26 de agosto de 2021

PROCEDIMIENTO: 08-08748-2019; 08-08749-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: **XZ, SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se han visto las presentes reclamaciones contra acuerdos dictados por la Administración de Mataró de la AEAT

Concepto: IVA 1T a 4T Ejercicio 2015 y 2016

Cuantía: 5.604,15 euros

Liquidaciones: ...

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fechas 28 de noviembre de 2017 y 16 de marzo de 2018 se notifican sendos requerimientos con los que se inician dos procedimientos de gestión de comprobación limitada en relación a los periodos y ejercicios señalados solicitando los libros registro del impuesto. En fechas 14 de marzo y 16 de abril de 2018 se notifican nuevos requerimientos.

SEGUNDO.- Atendidos los requerimientos, en fecha 10 de mayo de 2018 se notifican sendas propuestas de liquidación y trámite de alegaciones.

TERCERO.- Presentadas alegaciones en fecha 28 de mayo de 2018 se notifican dos acuerdos por los que se practican liquidaciones provisionales con el siguiente detalle:

2015

	1T	3T
Cuota	1.054,76	5.100,09
Interés	127,38	504,06
Total	1.182,14	5.604,15

2016

	1T	3T	4T
Cuota	1.452,76		4.645,40
Interés	114,53		230,52
Total	1.567,29		4.875,92
Minoración		4.645,40	

Y con la siguiente motivación:

| Se estiman parcialmente las alegaciones presentadas el día 24/05/2018 contra la propuesta de liquidación respecto al IVA 1T a 4T del año 2016.

| La entrega de balones a las distintas federaciones deportivas se sigue considerando un autoconsumo del artículo 9 de LIVA tal y como se motivó en la propuesta de liquidación. Las consultas aportadas por el obligado tributario hablan en todo momento de 'muestras comerciales'. De la interpretación de la normativa vigente y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se puede concluir que la finalidad de una muestra comercial es servir de ejemplo del producto que se trata de promocionar (Consulta vinculante V0403-14 de 14/02/2014). En idénticos términos se pronuncian las consultas aportadas por el obligado tributario. La resolución V0235/2012, habla de productos médicos, que evidentemente, para que puedan ser probados tienen que estar en las mismas condiciones de su venta. La diferencia es que estas muestras se entregan para que estos productos sean conocidos por sus potenciales clientes, es decir, aún no se les han vendido los mismos (NO es para incrementar las ventas sino para dar a conocer el producto). Igual ocurre en la Sentencia del Tribunal de Justicia respecto al asunto EMI. Se entregan las cintas y los discos para que los consumidores puedan valorar la calidad comercial de la grabación e influir en el grado de publicidad del artista (aún no se están vendiendo los mismos en el mercado). En el presente caso tal y como manifiesta el propio obligado tributario 'la sociedad tiene firmados 'Acuerdos de Patrocinio' con diferentes federaciones territoriales de baloncesto, donde se obligan mutuamente, por una parte, por parte de las federaciones, principalmente, a la difusión de productos y pelotas Y y, por otra, la sociedad, a la entrega de un número determinado de balones anuales.'

| Es decir, estas federaciones ya conocen el producto puesto que están comprando el mismo, por lo que en ningún caso la entrega de balones se puede catalogar como 'muestra comercial'.

| - Se estima el apartado relativo al cálculo de la base imponible de dicho autoconsumo, aplicando los valores de coste de dichos balones facilitados por el obligado tributario. Se ha realizado la regularización en base a las fechas de adquisición indicadas por el obligado tributario, no variando por ello el total de IVA repercutido indicado por el obligado tributario en sus alegaciones.

CUARTO.- Disconforme con el acuerdo, en fecha 27 de junio de 2018 interpone las presentes reclamaciones económico-administrativas alegando, en síntesis que las entregas controvertidas constituyeron "entregas indubitadamente afectas a motivos empresariales, adicionalmente indispensables para el adecuado desarrollo de su actividad de distribución, factor que habilita a su consideración como entregas gratuitas de muestras ajenas al concepto de autoconsumo y, a la vez, habilitantes del derecho a deducir el IVA soportado".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente, actuando como órgano unipersonal, para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la procedencia del acuerdo impugnado, en particular, si la entrega de balones a las federaciones deportivas por parte del distribuidor exclusivo de tales balones constituye una operación sujeta y no exenta o bien es una operación no sujeta.

CUARTO.- El artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido recoge:

| "Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

| a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

| (...).

El 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, dispone:

| Se asimilará a una entrega de bienes 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.

| No obstante, no se asimilarán 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.

La trasposición de la Directiva a la normativa interna se realiza en los artículos 9 y 7.2º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido que disponen respectivamente:

Artículo 9 "Operaciones asimiladas a las entregas de bienes"

| 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:

| (...)

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

| (...)

Por su parte, el artículo 7 declara la no sujeción de:

| 2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

| A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

[por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción].

Análogamente el artículo 96.Uno.5.a) LIVA establece como excepción a la exclusión del derecho a la deducción:

Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...)

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.o y 4.o de esta Ley.

La reclamante alega que "los balones entregados constituyen entregas de muestras indispensables para el propósito de la operación, cual es la difusión y popularización del producto, propiciando su conocimiento por el público potencialmente consumidor de dicho producto".

Pues bien, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha interpretado el concepto de "muestra comercial" en la sentencia de 30 de septiembre de 2010 (Asunto C-581/08, EMI Group Ltd):

... el tribunal remitente trata de saber cómo debe interpretarse el concepto de «muestras comerciales» en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y en especial si ese concepto comprende únicamente los bienes entregados en una forma no disponible para la venta, y si comprende sólo el primer ejemplar de una serie de bienes idénticos entregados al mismo destinatario.

16 Procede observar de entrada que la Sexta Directiva no contiene ninguna definición de ese concepto. Por tanto, para su interpretación se deben tener en cuenta tanto los términos como el contexto y la finalidad del artículo 5, apartado 6, última frase, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring, C-98/07, Rec. p. I-1281, apartado 17 y jurisprudencia citada).

17 A este respecto, procede recordar que la primera frase del citado artículo 5, apartado 6, asimila determinadas operaciones, por las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real, a entregas de bienes realizadas a título oneroso, sujetas al IVA conforme al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. Según reiterada jurisprudencia, el objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien para sus fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo, por otra (véase en particular la sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, apartado 23 y jurisprudencia citada).

18 En efecto, como señala el Gobierno alemán, la tributación de las deducciones mencionadas en la primera frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva trata de evitar situaciones de consumo final no gravado.

19 La última frase del referido artículo 5, apartado 6, constituye una excepción a dicha regla al excluir no obstante de tributación a las deducciones efectuadas para las necesidades de la empresa a fin de entregar muestras y obsequios de escaso valor (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Rec. p. I-2323, apartado 23).

20 Por consiguiente, los términos que figuran en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva son de interpretación estricta, de forma que no se perjudiquen los objetivos de la primera frase del citado artículo 5, apartado 6, al tiempo que se evite privar de su efecto útil a la excepción relativa a las muestras comerciales y a los obsequios de escaso valor (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 17, y de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, Rec. p. I-4793, apartado 16).

21 Habida cuenta de la imposibilidad de abarcar con una definición uniforme y exhaustiva el número ilimitado de bienes de naturaleza muy diversa potencialmente afectados por operaciones sujetas al IVA, y del contexto comercial propio de cada transacción en la que esos bienes pueden entregarse por un sujeto pasivo en calidad de muestras comerciales, debe realizarse un examen en dos fases. Se ha de verificar en primer lugar si la entrega de los bienes en cuestión corresponde a las características esenciales comunes a todo tipo de muestra comercial, y examinar en segundo lugar las circunstancias específicas en las que un sujeto pasivo entrega esos bienes.

A partir de estas premisas, señala en relación al primer aspecto del análisis:

21 Habida cuenta de la imposibilidad de abarcar con una definición uniforme y exhaustiva el número ilimitado de bienes de naturaleza muy diversa potencialmente afectados por operaciones sujetas al IVA, y del contexto comercial propio de cada transacción en la que esos bienes pueden entregarse por un sujeto pasivo en calidad de muestras comerciales, debe realizarse un examen en dos fases. Se ha de verificar en primer lugar si la entrega de los bienes en cuestión corresponde a las características esenciales comunes a todo tipo de muestra comercial, y examinar en segundo lugar las circunstancias específicas en las que un sujeto pasivo entrega esos bienes.

22 Sobre el primer aspecto, procede señalar que el objetivo de la excepción enunciada en el artículo 5, apartado 6, última frase, en lo que se refiere a las «apropiaciones [...] que tengan como destino la entrega de [...] muestras comerciales», es reflejar la realidad comercial de que la entrega de las muestras comerciales se realiza para promover el producto del que las muestras son un ejemplar, permitiendo valorar la calidad de ese producto y verificar la existencia de las propiedades que busca un comprador potencial o real.

23 Además, habida cuenta de la primera frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, la excepción relativa a las muestras comerciales no pretende exonerar de la carga del IVA la entrega de bienes cuya finalidad sea satisfacer las necesidades de un consumidor en relación con el producto del que se trata.

Y en relación al segundo:

26 Pues bien, los bienes entregados como muestras comerciales que sean idénticos al producto definitivo preparado para su comercialización pueden ser ciertamente objeto de un consumo final.

27 Tal circunstancia, sin embargo, no puede justificar que sólo se incluyan en la citada excepción relativa a las muestras comerciales los ejemplares que difieran del producto que representan, dado que en muchos casos la puesta a disposición de ejemplares que correspondan a ese producto en su forma definitiva es un presupuesto necesario del proceso de valoración.

28 En efecto, debe observarse que, para permitir la valoración de los bienes entregados en concepto de «muestras comerciales», es necesario que éstos reúnan todas las características esenciales del producto que representan en su forma definitiva. Ahora bien, aunque los ejemplares pueden reunir en algunos casos todas las características esenciales del producto que representan, sin revestir la forma definitiva de éste, puede resultar necesario en otros casos, en función de la naturaleza de ese producto, que los ejemplares correspondan plenamente al producto definitivo, para que el comprador potencial o real pueda conocer tales características.

30 En segundo lugar, respecto a la cuestión de si el concepto de muestras comerciales implica que el destinatario inmediato de éstas sea un comprador potencial o real del producto que representan, es preciso observar que no se opone al objetivo de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva el hecho de que puedan entregarse bienes en concepto de «muestras comerciales» a una persona distinta de tal comprador, siempre que dicha transmisión corresponda a los objetivos perseguidos por una entrega de muestras comerciales, según se han expuesto en el apartado 22 de la presente sentencia.

(...)

32 En tercer lugar, (...) el tribunal remitente pregunta si el concepto de muestras comerciales debe interpretarse en el sentido de que significa que, cuando un sujeto pasivo entrega cierto número de bienes a un mismo destinatario y ninguno de esos bienes difiere de los demás en ningún aspecto esencial, cada uno de ellos puede considerarse como objeto destinado a la entrega de muestras, o bien si sólo el primer ejemplar entregado puede ser calificado de esa forma.

33 A este aspecto, aun cuando la entrega de un solo ejemplar podría bastar para la valoración de un bien, no puede considerarse que la entrega de varios ejemplares en concepto de muestras comerciales esté excluida por principio del ámbito de aplicación de la excepción relativa a las muestras comerciales, enunciada en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, ya que la cantidad de muestras que un sujeto pasivo puede entregar a un mismo destinatario, a saber, en el presente caso un intermediario, está en función de la naturaleza del producto representado y del uso que debe hacer de él su destinatario.

34 En efecto, para lograr los objetivos que persigue la entrega de muestras, puede resultar necesario en algunos casos o entregar a un único destinatario varios ejemplares de un mismo producto, o incluso una cantidad considerable de ellos.

38 No obstante, con vistas a garantizar plenamente la observancia de los límites de la excepción enunciada en la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden obligar a los sujetos pasivos que distribuyen muestras por necesidades de la empresa a tomar precauciones para evitar los riesgos de que esas muestras sean objeto de uso abusivo. Tales precauciones podrían consistir, por ejemplo, en obligaciones de etiquetado que pongan de manifiesto la calidad de muestra del bien, o en cláusulas contractuales sobre la responsabilidad civil de los intermediarios que, como los «pluggers», reciben muestras para su transmisión a otras personas.

39 Sin embargo, cuando la entrega de muestras dé lugar a un consumo final que no sea inherente a la valoración del producto representado por esas muestras, tal consumo será constitutivo de un abuso.

Concluyendo el Tribunal en relación a las muestras:

... una «muestra comercial» en el sentido de la última frase del artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, es un ejemplar de un producto destinado a promover las ventas de éste y que permite valorar las características y cualidades de ese producto sin dar lugar a un consumo final distinto del inherente a tales operaciones de promoción. El referido concepto no puede circunscribirse con carácter general mediante una normativa nacional a los ejemplares entregados en una forma no disponible para la venta, ni al primer ejemplar de una serie de ejemplares idénticos entregados por un sujeto pasivo al mismo destinatario, sin que esa normativa permita tener en cuenta la naturaleza del producto representado y el contexto comercial propio de cada operación en el cual se entregan dichos ejemplares.

Sintetizando lo expuesto en la referida sentencia:

1. El concepto de "muestra comercial" ha de ser objeto de interpretación estricta al suponer una excepción al principio general de sujeción del autoconsumo externo de bienes.
2. Las "muestras" pueden ser productos idénticos al producto objeto de comercio, sin que sea requisito "sine qua non" que su modo de presentación o su cuantía difiera del que es vendido (en este sentido el segundo párrafo del artículo 7.2º LIVA ha de ser matizado a tenor de la interpretación del derecho comunitario) y sin perjuicio de que los Estados Miembros adopten criterios que eviten prácticas abusivas (exigencia de etiquetados determinados o establecimiento de cláusulas penitenciales...).
3. No tiene incidencia que el destinatario tenga o no derecho a deducción así como tampoco el que varias muestras sean entregadas a un mismo destinatario.
4. El examen del concepto de muestra comercial deberá realizarse caso por caso atendiendo a las circunstancias particulares del supuesto examinado
5. Finalmente habrá de tenerse en consideración si la entrega de los bienes responde a un interés empresarial de quien realiza la misma y si el bien objeto de entrega gratuita tiene, esencialmente, una finalidad de promoción.

QUINTO.- Resumida así la interpretación efectuada por el TJUE del concepto que interesa, debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 105 de la Ley General Tributaria, tanto en el procedimiento de aplicación de los tributos como en el de resolución de reclamaciones económico-administrativas, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Pues bien, en el presente caso, nadie se encuentra en mejor posición que la reclamante para probar que las entregas de bienes controvertidas respondieron al supuesto excluido de sujeción al IVA en el art. 7.2º de la Ley 37/1992, interpretado a la vista de la jurisprudencia comunitaria expuesta. Sin embargo, nada en el contenido de los contratos suscritos con las Federaciones destinatarias de las entregas, aportados por la interesada, permite reconocer que aquellas hubieran tenido por objeto "muestras comerciales" en los términos definidos por la jurisprudencia; Y ni en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos ni en esta sede se han aportado otros medios de prueba que permitan confirmar que las entregas efectuadas a las Federaciones respondieron al supuesto excluido de tributación en las condiciones expresadas por el TJUE.

Por lo demás, a título aclaratorio, ha de rechazarse el alegato realizado sobre la pretendida equivalencia de este supuesto con el contemplado en el artículo 12.3 LIVA (Autonconsumos de servicios no sujetos) que asimila como prestaciones a título oneroso sólo a aquellas prestaciones con fines ajenos a los empresariales. En el ámbito de los bienes, como es el caso (balones de baloncesto), cualquier transmisión o transferencia a título gratuito se considera efectuado a título oneroso y por tanto sujeta, por lo que, para calificar la entrega como no sujeta, deberán cumplirse los presupuestos anteriormente señalados cuya acreditación, se

reitera, no ha tenido lugar.

Por tanto, lo pretendido por la reclamante no puede prosperar.

SEXTO.- Sin perjuicio de la conclusión alcanzada en el Fundamento anterior, es de ver que la interesada, en sus alegaciones, señala:

"La compareciente es distribuidora exclusiva en España de los productos de la marca Y, consistentes en balones de baloncesto y, en menor medida, accesorios relacionados.

La sociedad tiene firmados Acuerdos de Patrocinio con diferentes federaciones territoriales de baloncesto donde se obligan mutuamente, por una parte, por parte de las federaciones, principalmente a la difusión de sus productos y pelotas Y y, por otra, la sociedad, a la entrega de un número determinado de balones anuales. Que este contrato de patrocinio, obliga a la federación, entre otras cosas, al reconocimiento de la marca Y como pelota oficial de las competiciones que la federación organice. Ello permite a la empresa la venta de la totalidad de sus productos a los clubs de baloncesto afiliados a estas federaciones. Que, por tanto, no se trata de una donación pura y simple para la práctica del deporte, sino que la entrega de balones a las diferentes federaciones territoriales se basa en el acuerdo de patrocinio firmado entre la sociedad y las federaciones, y que es nuestro principal argumento comercial. Que, sin este reconocimiento, sería imposible la comercialización del producto a nuestros clientes."

La compareciente ciertamente entrega los balones de referencia sin contraprestación. Sin perjuicio de ello, dicha entrega no responde en modo a un animus donandi o intención desinteresada de lucrar o financiara las federaciones receptoras.

Bien al contrario, la compareciente efectúa tales entregas a entes de tanta notoriedad en el sector como las propias federaciones territoriales de baloncesto con fines de promoción comercial de sus productos. No cabe, por tanto, dudar del interés empresarial de la compareciente en la entrega de balones a las mismas, siendo obvio que dicho interés se concreta en la función y potencialidad de tales federaciones como prescriptoras y promotoras de los balones distribuidos por la compareciente".

Obran en el expediente los contratos celebrados entre la entidad y las distintas federaciones. A título ejemplificativo, se transcribe el suscrito con la Federación de Cantabria, de fecha 27 de junio de 2005:

"MANIFIESTAN

I. Que XZ SA, en adelante, la Distribuidora es la empresa comercializadora y distribuidora para España de los balones de baloncesto marca Y.

II. Que a la Distribuidora le interesa difundir los productos de la citada marca entre los clubs y entidades de baloncesto de toda la comunidad de Cantabria.

III. Que la Federación Cántabra de Baloncesto, en adelante la Federación, y dentro de su misión de ayuda a los clubs tiene el objetivo de facilitar el suministro de balones y cualquier otro material

PACTOS

Primero. La Federación colaborará en la difusión de los balones de marca Y y a tal fin se compromete a las siguientes actuaciones: a) Al envío de catálogos, tarifas, informaciones, documentos, etc que la Distribuidora proporcione y dirigido a todas las entidades y clubs afiliados y adheridos a esta Federación.

Segundo. La Federación otorga a la Distribuidora la posibilidad de la frase "Proveedor oficial de la Federación Cántabra de Baloncesto" conste en todos los documentos que considere oportunos

Tercero. La duración de este contrato es para cuatro temporadas oficiales...

Cuarto. La Distribuidora se compromete a pagar a la Federación un 4% de las ventas anuales hechas a los clubs. Este importe podría compensarse con material, colaboraciones a cargo de Y o balones a escoger por la Federación".

Además consta una Adenda para incluir las primeras divisiones masculina y femenina en la que se pacta "... entregará cada año y para cada equipo de 1ª división masculina 4 balones del modelo ... y para las de 1ª división femenina 4 balones del modelo ... entregará además a la FCB 12 balones de éstos dos modelos mencionados, a escoger, para sus eventos y competiciones de sus selecciones".

Pues bien, el concepto de "prestaciones de publicidad" goza de la categoría de concepto comunitario, ya que debe ser objeto de interpretación uniforme con el objeto de evitar situaciones de doble imposición o de no imposición que puedan resultar de interpretaciones divergentes.

De acuerdo con lo establecido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus Sentencias de 17 de noviembre de 1993 (asuntos C-68/92, C-69/92 y C-73/92):

"Debe señalarse que el concepto de publicidad implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores de la existencia y de las cualidades de un producto o de un servicio, con la finalidad de aumentar sus ventas; si bien la difusión de dicho mensaje se hace normalmente por medio de palabras, escritos y/o imágenes, mediante la prensa, la radio y/o la televisión, puede realizarse también mediante la utilización, parcial o incluso exclusiva, de otros medios.

Para determinar, en caso de utilización exclusiva de otros medios, si la operación de que se trate constituye una prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.º de la Sexta Directiva, hay que tener en cuenta cada vez todas las circunstancias en que tiene lugar la prestación. Una circunstancia de este tipo, que permite calificar de «publicidad» a una prestación, existe cuando los medios utilizados han sido facilitados por una agencia de publicidad. No obstante, esta cualidad del prestador no es una condición indispensable de la calificación. En efecto, no puede excluirse la posibilidad de que una prestación de publicidad sea efectuada por una empresa que no se ocupa de modo exclusivo, ni siquiera principal, de publicidad, aun cuando este supuesto sea poco probable.

Por tanto, basta con que una acción de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución a los consumidores de bienes muebles corporales vendidos al tomador por una agencia de publicidad, la prestación de servicios a precio reducido o con carácter gratuito, o la organización de un cóctel o de un banquete, implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público de la existencia y de las cualidades del producto o del servicio objeto de esa acción, con el fin de aumentar las ventas del mismo, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.º de la Sexta Directiva.

Lo mismo puede decirse de cualquier operación que sea parte inseparable de una campaña publicitaria y que contribuya, por ello, a la transmisión del mensaje publicitario. Tal es el caso de la fabricación de apoyos utilizados para una publicidad determinada".

En el orden interno, la publicidad se encuentra regulada por la Ley 34/1988 General de Publicidad. El artículo 2 de dicha Ley dispone que se entenderá por publicidad "Toda forma de comunicación realizada por una persona física o jurídica, pública o

privada, en el ejercicio de una actividad comercial, industrial, artesanal o profesional, con el fin de promover de forma directa o indirecta la contratación de bienes muebles o inmuebles, servicios, derechos y obligaciones".

En relación a los distintos tipos de contratos publicitarios se indica:

"Artículo 13: Contrato de publicidad es aquel por el que un anunciante encarga a una agencia de publicidad, mediante una contraprestación, la ejecución de publicidad y la creación, preparación o programación de la misma".

"Artículo 17: Contrato de difusión publicitaria es aquel por el que, a cambio de una contraprestación fijada en tarifas preestablecidas, un medio se obliga en favor de un anunciante o agencia a permitir la utilización publicitaria de unidades de espacio o de tiempo disponibles y a desarrollar la actividad técnica necesaria para lograr el resultado publicitario".

"Artículo 20: Contrato de creación publicitaria es aquel por el que, a cambio de una contraprestación, una persona física o jurídica se obliga en favor del anunciante o agencia a idear y elaborar un proyecto de campaña publicitaria, una parte de la misma o cualquier otro elemento publicitario".

"Artículo 22: El contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador".

En el presente supuesto no resulta controvertida la naturaleza de los referidos contratos como contratos de patrocinio. De su contenido resulta que unas entidades, las Federaciones deportivas de baloncesto, se comprometen a colaborar en promocionar o difundir los productos del aquí reclamante (el Manifiestan II y los Pactos 1 y 2 reproducidos resultan ilustrativos sobre la finalidad del acuerdo) y en contraprestación del servicio la entidad, se compromete al pago de un % de las ventas anuales hechas a los clubes (que puede sustituirse con material, colaboraciones a cargo de Y o balones a escoger por la Federación) así como a entregar material deportivo, en este caso balones de baloncesto (si bien en algunos contratos únicamente se prevé la entrega de material como es el caso del contrato con la Federación Catalana).

En este punto, no está de más advertir que, a pesar de que las Federaciones deportivas se incluyan entre las entidades beneficiarias del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, no resulta aplicable a los contratos celebrados lo dispuesto en su art. 25, que priva de la condición de prestación de servicios a la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general pues, como se infiere del clausulado de tales contratos, la reclamante recibe algo más que el mero compromiso de difundir, por cualquier medio, su participación en dichas actividades (todo ello sin perjuicio que sobre estas cuestiones establezca el Tribunal Supremo en la resolución del Auto de 28 de enero de 2021, rec. 8146/2019 en el que se cuestiona

1) Determinar si, conforme al Derecho de la UE y la doctrina del TJUE, los negocios jurídicos denominados de "patrocinio publicitario", firmados entre la FDG, por un lado, y determinadas entidades deportivas y deportistas, por otro lado -en los que éstas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida Fundación a cambio de una suma de dinero-, conforman o no el hecho imponible del IVA, indagando la noción de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" y, más en particular, el requisito de la onerosidad con relación a los expresados pagos y el efecto de notoriedad o publicidad que la exhibición del logo de la pagadora pudiera comportar.

2) Determinar si, en el marco del anterior planteamiento, los referidos negocios jurídicos pueden conformar el hecho imponible del IVA, aunque sobre la base de idénticos contratos, en algunas ocasiones los destinatarios de los pagos sean -conforme a lo dispuesto en la Ley 49/2002-, "entidades sin fines lucrativos" o "entidades beneficiarias del mecenazgo"- mientras que, en otras, no reúnan dicha condición.

Se concluye de lo que antecede que las entregas de bienes controvertidas distaron de efectuarse sin contraprestación, pues impusieron al destinatario de los bienes su realización, a cambio, de una serie de prestaciones, lo que imposibilita apreciar su gratuidad a efectos del IVA, concurriendo el principio de onerosidad señalado por el TJUE en sentencia de 16/09/2020 (asunto C-528/19):

43 Asimismo, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la calificación de una operación como operación a título oneroso en materia de IVA solo se supedita a la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 69 y jurisprudencia citada).

44 El Tribunal de Justicia también ha declarado que la contraprestación por una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 38 y jurisprudencia citada).

45 Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 39 y jurisprudencia citada).

Advertido el carácter oneroso de las operaciones efectuadas por la reclamante en su condición de sujeto pasivo y, por consiguiente, su sujeción al Impuesto sin que hubiera resultado aplicable algún supuesto de exención, procede determinar la base imponible con arreglo al art. 79.Uno de la Ley del IVA, pues la contraprestación no consistió en el extremo discutido en dinero, lo que exige considerar el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes; ahora bien, ello sin perjuicio de lo previsto en el párrafo segundo del mencionado apartado: "Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes", preceptos que remiten a la determinación de la base imponible en supuestos de autoconsumo.

Habiéndose hecho constar en el acto impugnado que la determinación de la base imponible se llevó a cabo "aplicando los valores de coste de dichos balones facilitados por el obligado tributario" y no habiéndose acreditado que aquella fuera distinta, procede confirmar la liquidación provisional impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.