



Miguel Ángel Garrido
Socio director de Garrido Abogados

Deducibilidad del IVA de los gastos de marketing

Los gastos de marketing constituyen una parte muy importante del presupuesto de las compañías, máxime en un entorno de crisis de demanda como el sufrido en los últimos meses. Y el comportamiento de estos gastos a efectos del IVA, es decir, la capacidad de la empresa de deducir las cuotas soportadas por estos gastos, viene constituyendo un punto sobre el que presta especial atención la Administración Tributaria en sus comprobaciones.

El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este tipo de gastos recientemente en dos sentencias, una de 25 de septiembre de 2020 y otra de 13 de abril de 2021.

En las mismas, lo primero que hace el Tribunal Supremo es deslindar el concepto de gastos publicitarios y gastos por atenciones a clientes. Así, se consideran gastos publicitarios aquellos que se incurran en servicios o en la adquisición de objetos publicitarios considerando como tales los impresos publicitarios, que serán documentos que deben llevar de forma visible el nombre del empresario, mientras que los objetos de carácter publicitario son bienes que carecen de valor comercial intrínseco en los que se consigna de forma indeleble la mención publicitaria. A estos efectos se considera que sí existe un valor comercial intrínseco cuando las entregas de objetos publicitarios a un mismo destinatario durante el año natural excedan de 200 euros de valor, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

Por su parte, se considerarán atenciones a clientes, todo tipo de entregas a clientes que superen dicho umbral económico, ya tengan las menciones publicitarias del empresario que las entrega a sus clientes o no.

Pues bien, el Tribunal concluye que para poder deducir las cuotas de IVA soportado en las adquisiciones de esos bienes habrá de devengarse el IVA en las entregas de este tipo de elementos como autoconsumo.

En uno de los casos examinados por el Tribunal Supremo se analizaba un supuesto en el que se entregaba, como elementos publicitarios, material de terra-



za con mención publicitaria de la marca que los entregaba a un establecimiento de hostelería. El Tribunal concluyó que, aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objeto publicitario al tener la marca indeleble de la empresa, no obstante, a efectos de la LIVA no tiene el carácter de objeto publicitario al tener un valor económico intrínseco, ya que 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.

Y a continuación delimita este tipo de entregas respecto de aquellas que se habían considerado incluidas en la operación de venta principal por existir una correlación directa entre los elementos cedidos a los clientes y los productos vendidos. Se trata, por ejemplo, de las entregas de sistemas de mezcla, máquinas expendedoras, grifos específicos o elementos de frío o de conservación para el correcto mantenimiento y dispensación de las bebidas. Para poder considerar que la cesión se efectúa a título oneroso y que su contraprestación está comprendida en el precio satisfecho por las bebidas es necesario que la cesión esté condicionada a la realización de otras operaciones, éstas efectuadas indiscuti-

blemente 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.

Cuando no consta dicha correlación, y el Tribunal Supremo no la apreció para el material de terraza, ni tampoco es posible establecer una equivalencia entre volumen de ventas y mobiliario entregado, los bienes entregados se califican como atenciones a clientes, y por tanto, su entrega gratuita constituye un autoconsumo. No obstante, no se producirá el autoconsumo si la transmisión tiene por objeto bienes respecto de los cuales el sujeto pasivo no tuvo derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición del material.

En tal caso, si la empresa no se dedujo el IVA en la adquisición del material que se califica como atención a cliente, no habrá necesidad de devengar el IVA en las entregas a los clientes de estos productos.

El Tribunal Supremo ha concluido, además, que esta forma de tributar, que se realiza tras una interpretación conjunta de los preceptos de la Ley del IVA permite concluir que es respetuosa con la normativa de la Unión Europea por lo que no estimó preciso plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Tribunal Supremo admite que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que el derecho a deducción constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, que, en principio, no puede limitarse. Ahora bien, dicho principio del derecho a deducción está sujeto a la excepción de los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación; en definitiva, cabe limitar el derecho a la deducción cuando se trate de impuestos que graven el consumo final de los productos.

En estas sentencias el Tribunal Supremo no impide, por tanto, que si para los productos que constituyen atenciones a clientes se liquida un autoconsumo sujeto por haber deducido el IVA en las adquisiciones, y posteriormente este IVA del autoconsumo se repercute a los clientes, éstos puedan generar derecho a la deducción si los bienes objeto de las atenciones están afectos a la actividad económica, como podría ser el caso de los muebles de terraza que se acaban de comentar.



■

**Se considerarán
atenciones a clientes
todo tipo de entregas
a clientes que superen
un umbral económico**

■