

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de enero de 2026

Sala 2.^a

R.G. 3765/2024

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios. Cesiones temporales de jugadores. Aunque no se pacte un precio en dinero, constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, porque existe una relación jurídica con prestaciones recíprocas entre los clubes. La contraprestación no tiene que consistir necesariamente en un precio en dinero, bastando con la existencia de un beneficio económico o contraprestación apreciable.

Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Contraprestación no monetaria. La entidad alegó que la regularización vulneraba el principio de neutralidad del IVA, al exigirle cuotas devengadas sin permitirle deducir el IVA soportado correspondiente a la supuesta prestación de servicios de formación del jugador realizada por el club cesionario. No obstante, el Tribunal determina que la existencia de una contraprestación no monetaria no implica necesariamente que exista otra prestación de servicios sujeta al IVA. Además, no se aportaron facturas que documenten dichas prestaciones ni las correspondientes cuotas repercutidas, requisito imprescindible para ejercer el derecho a la deducción. Por tanto, no procede admitir la deducción de cuotas soportadas.

Base imponible. Conceptos incluidos. La base imponible se determinará según las reglas especiales previstas en el propio art. 79 Ley IVA: determinar la base imponible como el coste de la cesión, incluyendo: la amortización proporcional del coste de adquisición del jugador durante el periodo de cesión y las cantidades que el club cedente hubiera satisfecho al jugador durante ese periodo, en su caso.

Contrato celebrado sin mención del IVA. Cuando las partes han establecido el precio de un bien o un servicio sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien o el prestador del servicio es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

Deducciones. Operaciones que dan derecho a deducir. Renting de vehículos cedidos a empleados para uso mixto. El art. 95 de la Ley del IVA establece una presunción de afectación del 50% de los vehículos a la actividad empresarial, esta presunción solo puede destruirse mediante prueba suficiente del grado efectivo de utilización inferior. El criterio utilizado por la Inspección -basado en las horas de disponibilidad del vehículo según el convenio colectivo- no constituye prueba suficiente del uso efectivo, aunque pueda servir como indicio. En consecuencia, se mantiene la presunción legal del 50% de uso profesional.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00/03765/2024 interpuesta el 30 de abril de 2024 contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-ACTA_1, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2017 a 2020.

SEGUNDO.- En relación con la entidad **XZ SAD**, el 3 de enero de 2022 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Las actuaciones, de carácter general, se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2017 a 2020, entre otros conceptos tributarios.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 2 de febrero de 2024 se formaliza acta de disconformidad A02-ACTA_1. El acuerdo de liquidación se dicta el 21 de marzo de 2024 y del mismo resulta una deuda tributaria de 668.321,61 euros. La regularización se basa en los hechos y fundamentos jurídicos que a continuación se exponen brevemente.

1. Aumento de bases imponibles y cuotas devengadas por la cesión de derechos federativos de jugadores.

En los ejercicios objeto de comprobación, la entidad realiza cesiones de los derechos federativos de jugadores a otros clubes de fútbol por un tiempo determinado, dentro del ámbito temporal de la relación contractual con los jugadores.

Síguenos en...



Se considera que las citadas cesiones son realizadas con habitualidad en la actividad empresarial del obligado tributario y, con carácter general, por parte de los clubes de fútbol, conforme a la normativa de la FIFA, así como su carácter oneroso, en la medida en que la cesión se realiza a cambio de una contraprestación no monetaria, que consiste fundamentalmente en la formación del jugador para que adquiriera experiencia profesional y pueda retornar al club más maduro o potencialmente incrementar sus derechos objeto de traspaso, obteniendo una ganancia residual derivada de dichas formación y experiencia.

Por tanto, las cesiones de derechos federativos de jugadores se califican como prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11.Dos.4.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, sujetas y no exentas, cuya base imponible se establece por el coste de la cesión, según lo dispuesto en los apartados Uno y Cuatro del artículo 79 de la citada ley, determinado por la amortización en el periodo de cesión del valor por el que el obligado tributario adquirió al jugador, añadiendo, en su caso, los importes que durante el periodo de cesión el obligado tributario haya satisfecho al mismo.

2. Minoración de la deducción de cuotas soportadas en concepto de renting de vehículos cuyo uso es objeto de cesión a empleados.

La cesión de uso de vehículos por parte de la entidad a determinados empleados se considera prestación de servicios gratuita no sujeta al impuesto, por lo que no procede repercutir cuota de IVA alguna al destinatario de la cesión.

Por otra parte, dado que los vehículos se destinan a un uso mixto, no resulta deducible la parte de la cuota destinada al uso privado por parte de los empleados, determinado por el criterio de disponibilidad, acudiendo a estos efectos a los porcentajes calculados en la regularización de Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/profesionales, en función de las horas anuales fijadas en Convenio colectivo, y que ascienden al 79,73 % para los ejercicios 2017 a 2019 y al 79,78% para el ejercicio 2020.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 31 de marzo de 2024.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, el 30 de abril de 2024 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la que formula las siguientes alegaciones:

- Incorrecta sujeción al IVA de las cesiones temporales gratuitas de derechos federativos sobre jugadores profesionales.
- Neutralidad del IVA.
- Incorrecta determinación de la base imponible. Remuneración no dineraria. IVA no repercutido.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación impugnado.

TERCERO.- La primera cuestión a analizar en la presente resolución, conforme a lo indicado en los antecedentes de hecho, es la procedencia de incrementar las bases imponibles y cuotas devengadas por las operaciones de cesión temporal de derechos federativos de jugadores a otros clubes de fútbol realizadas por la entidad reclamante.

La Inspección ha valorado la sujeción al impuesto de las citadas cesiones, concluyendo que son prestaciones de servicios realizadas con habitualidad en la actividad empresarial, a título oneroso, a las que resulta de aplicación el artículo 11.Dos.4.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La primera alegación de la reclamante se centra en la improcedencia de la sujeción al impuesto de las referidas cesiones, en la medida en que constituyen prestaciones de servicios gratuitas que no suponen autoconsumos de servicios, al estar correlacionadas con la actividad empresarial. Señala que la relación laboral de la entidad con los jugadores no se ampara en la normativa de la FIFA sino en el real decreto regulador de la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, así como en el convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional, que prevén la posibilidad de que la cesión sea remunerada, permitiendo por tanto que no lo sea. Añade que no concurre el elemento de onerosidad a efectos de la sujeción al impuesto conforme al artículo 4 de la Ley 37/1992, dado que no existe relación directa entre la prestación del servicio y la contraprestación, y cita diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en apoyo de su pretensión, con especial referencia a la de 10 de noviembre de 2016, asunto C-432/15, Bastová.

Adelantamos que las alegaciones de la reclamante en cuanto a la no sujeción de las cesiones controvertidas no pueden ser acogidas. Como se indica en el acuerdo de liquidación, la regularización

Síguenos en...



analizada es coincidente con la practicada por la misma Dependencia de Control Tributario y Aduanero respecto de los ejercicios 2011 a 2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad, que fue confirmada por este Tribunal Central en resolución (...) de 2020 de la reclamación económico-administrativa .../.../2017; la citada resolución fue a su vez recurrida por la entidad mediante la interposición de recurso contencioso-administrativo .../2020 ante la Audiencia Nacional, que dictó sentencia desestimatoria el ... de 2022.

La indicada sentencia de la Audiencia Nacional fue objeto de recurso de casación .../2022 ante el Tribunal Supremo, que dictó sentencia el ... de 2024 por la que estimó en parte el recurso, y, en lo que interesa en la presente reclamación, confirmó la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cesiones temporales de derechos federativos de jugadores de fútbol. Dispone al respecto en su fundamento de derecho cuarto:

"CUARTO. Segunda cuestión de interés casacional.

1. La segunda cuestión de interés casacional se contrae a determinar si las cesiones o préstamos de jugadores de fútbol a otro club con carácter temporal y en los que no se fija precio por la cesión, constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos del artículo 4.Uno de la Ley del IVA y, por consiguiente, quedan sujetas al impuesto.

La Sala de instancia, tras analizar el concepto de "prestación de servicios a título oneroso" a efectos del IVA en recientes pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria (sentencia de 24 de febrero de 2022, asunto C-605/20, Suzlon Wind Energy Portugal - Energia Eólica Unipessoal, Lda; de 25 de noviembre de 2021, asunto C-334/20, Amper Metal Kft; 20 de enero de 2021 -asunto C-288/19; de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, Mitteldutsche Hartstein- Industrie AG) de la que extrae la correspondiente doctrina, y con cita de la sentencia de esta Sala de 26 de octubre de 2021 (recurso 8146/2019) en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, declara que:

"En el caso de los préstamos de jugadores a otro club con carácter temporal, en los que no se fija precio por la cesión, se da, no obstante, el requisito de existencia de una prestación de servicios con contraprestación - no por mera liberalidad- realizada por el club de fútbol en el marco de su actividad empresarial con carácter habitual, cesión que no precisa de una equivalencia económica cierta con el mayor valor del jugador tras la formación y experiencia recibida. El rédito de la cesión no tiene que ser perceptible en términos puramente económicos, como lo demuestra que en los contratos de cesión se estipula el interés de ... en la cesión con el objeto de que "el jugador mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física", así como el que durante el plazo de cesión se suspende el contrato laboral con el jugador al subrogarse el club cesionario en los derechos y obligaciones del cedente, como dispone el Real Decreto 1006/1985; ello al margen de las cláusulas contractuales sobre condiciones económicas y obligaciones en las que se fijan supuestos de abono concreto de cantidades si se dan las condiciones estipuladas".

Frente a ello, alega la recurrente que la conclusiones alcanzadas en la sentencia de instancia sobre esta cuestión son "incorrectas" toda vez que desconoce e inaplica la normativa laboral - artículo 11 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, y artículo 16 del Convenio Colectivo para la actividad del Fútbol Profesional suscrito entre la LFP y la Asociación de Futbolistas Españoles (Convenio AFE)- y la jurisprudencia del TJUE relacionada con la existencia de onerosidad a efectos del IVA.

2. La Sala comparte el criterio de la sentencia de instancia en este punto.

En efecto, ya se ha expuesto que el art. 4.Uno de la LIVA dispone:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

La cuestión que se suscita es si las cesiones o préstamos de jugadores en las que no se ha convenido un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente son realizadas a título oneroso.

Partiendo de la doctrina jurisprudencial del TJUE sobre el concepto de "prestación de servicios a título oneroso" a efectos del IVA, que recoge la sentencia impugnada, cuyo contenido se comparte, se desprende que la expresión a "título oneroso" supone la existencia de una contraprestación entre las partes, a diferencia del negocio gratuito en que tal contraprestación no existe, y que, conforme a la doctrina jurisprudencial comunitaria, el valor de la contraprestación pueda expresarse en dinero, lo que no significa, tal y como expone la Sala de instancia, que necesariamente tenga que ser un precio en dinero.

Asimismo, la sentencia de esta Sala de 26 de octubre de 2021 (rec. cas. 8146/2019), en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, ha declarado:

"[...] A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la calificación de "operación a título oneroso" tan solo exige que exista 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 (sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de julio de 2019, "UniCredit Leasing" EAD, C 242/18, apartado 69; y de 10 de enero de 2019, A, C 410/17, EU:C:2019:12, apartado 31).

A nuestro juicio, de esta jurisprudencia se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016, Odvolací finanèní editelství, C-432/15, apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C -6/00, EU:C:2001:495, apartado 43).

Pues bien, en el caso que se examina y atendiendo a las concretas circunstancias concurrentes, se comprueba que las cesiones de derechos federativos de jugadores de fútbol con carácter temporal, en los que no se fija precio cierto por la cesión, reúnen todos los requisitos para ser consideradas prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, a los efectos del artículo 4.Uno de la Ley del IVA, pues existe una relación " directa" entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. En efecto, el servicio prestado es la cesión de los derechos federativos (art. 11 de la LIVA). La contraprestación recibida por la cedente no es otra que la que identifica la sentencia impugnada y reitera el Abogado del Estado, a saber:

- Conseguir que un jugador que sigue conservando la relación laboral " mantenga su nivel de preparación tanto técnica como física", pues se espera que participe en las competiciones más activamente de lo que lo haría en el club cedente; con expectativa, por tanto, de incrementar sus competencias profesionales y su valor.

-Durante el plazo de cesión se suspende el contrato laboral con el jugador, al subrogarse el cesionario en los derechos y obligaciones del club cedente, conforme dispone el Real Decreto 1006/1985.

Por tanto, el club cedente se libera temporalmente de las obligaciones salariales y de Seguridad Social, perfectamente cuantificadas, cuyo cumplimiento asume la entidad cesionaria.

-Dependiendo de las cláusulas estipuladas en cada contrato de cesión, el club cedente puede obtener un "abono" de cantidades si se dan las condiciones estipuladas.

En último término, debe recordarse que la contraprestación recibida es consecuencia directa de la cesión de derechos federativos del jugador.

3. A lo expuesto no se opone la normativa laboral aducida por la recurrente. En efecto, tanto el art. 11, Cuatro, del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral de carácter especial de los deportistas profesionales, como el art. 16 del Convenio AFE, tienen como finalidad regular el derecho del jugador a una participación, que se cuantifica en el "15 por 100 bruto de la cantidad estipulada" -Real Decreto 1006/1985-, o, en el "quince por cien (15%) del precio pactado" -Convenio AFE. Ello comporta que, en caso de que se haya fijado un precio en la cesión de derechos federativos del jugador, el deportista tendrá derecho a una participación en ese precio, lo que no implica que no pueda haber otras cesiones en las que no se estipule un precio, sino una " contraprestación" no dineraria. Pues bien, estas cesiones temporales no dinerarias son también negocios onerosos sometidos al impuesto.

Tampoco las sentencias del TJUE que cita la recurrente [en esencia, las SSTJUE de 16 de octubre de 1997 (Julius Fillibeck GmbH & Co.KG, asunto C- 258/9) y 10 de noviembre de 2016 (caso Bastová, asunto C-432-/15) ("Sentencia Bastová")], pueden conducirnos a respaldar su pretensión, pues las diferencias que presentan con el caso que ahora se enjuicia resultan relevantes, bastando con destacar que en el caso Bastová el organizador de la carrera hipica no asume la prestación de ningún servicio, mientras que en la cesión temporal de derechos federativos del jugador el cesionario, como ya se ha expuesto, sí presta servicios y asume costes salariales.

4. En definitiva, cabe concluir que, atendiendo a las concretas circunstancias del caso examinado, en las cesiones temporales de jugadores en las que no se conviene un precio en dinero que deba satisfacer la cesionaria a la cedente, se da el carácter de onerosidad exigido para que las mismas sean operaciones sujetas a IVA de acuerdo con el artículo 4.Uno LIVA".

Debe ser confirmada, de acuerdo con lo expuesto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cesiones temporales de derechos federativos de jugadores de fútbol realizadas por la entidad.

CUARTO.- Alega seguidamente la reclamante que la regularización supone la vulneración del principio de neutralidad, al exigirle cuotas no repercutidas sin la deducción del IVA que debería haber soportado por la prestación de servicios realizada por los clubes cesionarios consistente en la formación del jugador, es decir, existirían prestaciones de servicios recíprocas sujetas al impuesto, entroncando en este punto con el principio de regularización íntegra de la situación tributaria de la entidad.

La alegación no puede ser acogida; la entidad parece pretender que se admita la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de prestaciones de servicios de formación de jugadores. Al respecto, entiende este Tribunal que la existencia de una contraprestación no monetaria de las cesiones de derechos federativos no implica que dicha contraprestación constituya necesariamente a su vez una prestación de servicios sujeta al impuesto. Debemos tener en cuenta que en toda operación sujeta al impuesto va a existir

una entrega o prestación y una contraprestación, sin que sea posible deducir que dicha contraprestación, si no es monetaria, siempre va a constituir a su vez una entrega o prestación sujeta al impuesto.

En el presente caso, con independencia de que exista o no una prestación de servicios de formación, lo cierto es que la entidad no ha aportado facturas en las que se documenten dichas operaciones y se repercutan las correspondientes cuotas a efectos de su deducción, por lo que su pretensión no puede ser admitida.

QUINTO.- Asimismo, y con carácter subsidiario, alega la entidad reclamante que la base imponible de las cesiones de derechos federativos ha sido calculada incorrectamente. Señala que el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992 exige acudir al valor de mercado de las operaciones, y no a las reglas del autoconsumo de servicios, y que la base de la cesión es la determinada por las partes, no vinculadas, de cero euros.

A efectos de decidir sobre la cuestión planteada, acudimos a la regulación de las reglas especiales de determinación de la base imponible en entregas de bienes y prestaciones de servicios, contenidas en el artículo 79 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (redacción dada por Ley 28/2014):

"Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

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.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

(...)

Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

(...)

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

(...)"

Pretende la reclamante que resulta de aplicación la redacción original del apartado Uno del anterior precepto, en los siguientes términos:

"Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior".

No obstante, la Ley 28/2014 modificó el citado apartado, en vigor a partir del 1 de enero de 2015, dando lugar a la redacción transcrita en primer lugar, aplicable a los periodos objeto de comprobación. Por tanto, la alegación no puede ser acogida.

Por otra parte, la Inspección aplica correctamente el artículo 79 en la determinación de la base imponible, consistente en el coste de la cesión, según lo dispuesto en los apartados Uno y Cuatro, integrado por la amortización en el periodo de cesión del valor por el que el obligado tributario adquirió al jugador, añadiendo, en su caso, los importes que durante el periodo de cesión el obligado tributario haya satisfecho al mismo.

SEXTO.- Finalmente, la reclamante alega que debe considerarse que el IVA está incluido en las cantidades regularizadas conforme al criterio establecido en la consulta V2922-23 de la Dirección General de Tributos, toda vez que no puede recuperarlo por el transcurso de un año desde el devengo, plazo previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992.

El citado precepto dispone (redacción dada por Ley 17/2012):

"Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo".

Por otra parte, el artículo 89 de la Ley del Impuesto regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, y establece:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

(...)".

La aplicación de los anteriores preceptos al caso planteado supone que, respecto de las operaciones de cesión de derechos federativos objeto de regularización, habría transcurrido el plazo de un año desde el devengo para proceder a la repercusión; asimismo, no consta a este Tribunal, ni se indica en el acuerdo de liquidación, que la entidad hubiera expedido facturas por las operaciones de cesión de derechos federativos, por lo que se excluiría la posibilidad de rectificación de cuotas en el plazo de cuatro años desde el devengo.

Es decir, de lo expuesto resulta que la entidad no puede recuperar del destinatario de las operaciones el impuesto exigido por la Administración tributaria.

Este Tribunal Central ha establecido reiteradamente, siguiendo la doctrina señalada por el Tribunal Supremo, que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, y el IVA no debe estar incluido en la base imponible; ahora bien, cuando un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que no se permita al vendedor recuperar del adquirente el impuesto posteriormente exigido por la Administración tributaria, que el IVA recaería sobre dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final. Tal enfoque infringe la regla de que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo. Por tanto, cuando las partes han establecido el precio de un bien o un servicio sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien o el prestador del servicio es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, dicho impuesto debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar el IVA reclamado por la Administración tributaria, todo ello con fundamento en la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 (asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, Tulica y Plavosin).

La aplicación de los anteriores criterios supone que la alegación de la reclamante debe ser estimada, en el sentido de considerar que el impuesto está incluido en la base imponible de las operaciones de cesión de derechos federativos objeto de regularización, debiendo la Administración tributaria proceder a las correcciones oportunas.

SÉPTIMO.- Por último, si bien la entidad no formula alegación alguna en relación con el ajuste consistente en la minoración de la deducción de cuotas soportadas en concepto de renting de vehículos cuyo uso es objeto de cesión a empleados, este Tribunal considera oportuno su análisis, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regulador de la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, que prevé que las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

Como se expone en los antecedentes de hecho, la entidad cede el uso de vehículos a determinados empleados con carácter gratuito, por lo que la operación se califica como prestación de servicios no sujeta al impuesto. Asimismo, teniendo en cuenta que los vehículos se utilizan para fines tanto laborales como privados, se considera no deducible la parte de la cuota de arrendamiento destinada al uso privado por parte de los empleados, determinado por el criterio de disponibilidad, acudiendo a estos efectos a los porcentajes calculados en la regularización de Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/profesionales, en función de las horas anuales fijadas en Convenio colectivo, y que ascienden al 79,73 % para los ejercicios 2017 a 2019 y al 79,78% para el ejercicio 2020.

Es doctrina de este Tribunal Central, contenida, entre otras en resoluciones de 22 de febrero de 2022 (00/03161/2019) y de 20 de febrero de 2024 (00/02408/2022), que para calificar la cesión de vehículos realizada por un empresario o profesional a favor de sus empleados como una prestación de servicios a título oneroso se aplican los criterios generales establecidos al efecto por el TJUE. En consecuencia, sólo se considerarán operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio. Además, dicha contraprestación ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero. Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie. Así se deduce de la jurisprudencia del TJUE (sentencias de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM; 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, Medicom y Maison Patrice; 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, Astra Zeneca UK; 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck).

En el presente caso no se ha apreciado la onerosidad de la cesión, por lo que nos encontramos ante prestaciones de servicios gratuitas, no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Al respecto, este Tribunal Central ha establecido reiteradamente (resoluciones de 28 de enero de 2025, 00/05191/2022, y de 20 de febrero de 2025, 00/02956/2023), que, conforme a lo previsto en los artículos 95 y 96 de la Ley del IVA, no son deducibles las cuotas de IVA soportado en la adquisición de vehículos que se ceden a los empleados, gratuitamente, para la satisfacción de necesidades personales de los mismos. Asimismo, al tratarse de operaciones que no atribuyen al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción del IVA efectivamente soportado, el autoconsumo de servicios producido por la aplicación parcial de los vehículos a fines ajenos a la actividad empresarial o profesional, estará no sujeto de acuerdo con el artículo 7.7º de la Ley del IVA.

En cuanto a la deducción de cuotas soportadas en este contexto, ha dispuesto este Tribunal Central (resoluciones de 27 de septiembre de 2024, 00/09152/2021, y de 18 de octubre de 2024, 00/06250/2022) que corresponde al obligado tributario que pretende deducir las cuotas de IVA soportado, acreditar la afectación del vehículo a la actividad. Probada la afectación, se presume que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es el 50% conforme a lo establecido en el artículo 95.Tres.2ª de la Ley del IVA, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada que se relaciona al final de la regla 2ª del apartado Tres de dicho artículo. Además, se concluye que la presunción de afectación del 50% de los vehículos a la actividad solo puede ser destruida mediante la prueba, por parte de la Administración, de que el grado efectivo de utilización en la actividad empresarial o profesional es inferior a dicho porcentaje, y que un criterio basado en las horas de trabajo según el convenio colectivo no es prueba suficiente del grado efectivo de utilización, si bien, puede ser considerado un indicio de la misma. Dispone el Tribunal Central en el fundamento de derecho sexto de la citada resolución de 27 de septiembre de 2024, a partir de los pronunciamientos del Tribunal Supremo en sentencias de 29 de enero de 2024, recurso 5226/22, y de 20 de junio de 2018, recurso 1871/2017:

"SEXTO.- (...)

Teniendo en cuenta los pronunciamientos de las sentencias transcritas, el análisis de la cuestión controvertida, consistente en la determinación del grado de afectación a la actividad empresarial de los vehículos cedidos a efectos de deducción de las cuotas soportadas con ocasión del renting de dichos vehículos, debe partir de la presunción de afectación a la actividad empresarial prevista en el artículo 95.Tres.2.ª de la Ley 37/1992.

Recordamos que el citado precepto establece una presunción de afectación de vehículos automóviles al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del 50 por 100, procediendo a la regularización de las deducciones practicadas conforme a la misma cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad es diferente del que se haya aplicado inicialmente, acreditación que deberá realizarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho, de conformidad con las reglas 3.ª y 4.ª del mismo precepto.

Asimismo, tal acreditación del grado efectivo de utilización en la actividad empresarial corresponderá a la Administración, en la medida en que en el desarrollo de actuaciones de comprobación considere que dicho grado es distinto del aplicado por el obligado tributario.

En el caso que analizamos, la Inspección ha determinado un porcentaje de uso profesional a partir de la disponibilidad de los vehículos fuera de la jornada laboral recogida en el convenio colectivo, calculado en la comprobación de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo o profesionales.

A juicio de este Tribunal Central, la presunción de afectación del artículo 95.Tres.2.ª de la Ley 37/1992 no puede considerarse desvirtuada a partir de un criterio fundamentado esencialmente en el contenido del convenio colectivo de las entidades cedentes, insuficiente a efectos de acreditar el grado efectivo de utilización.

No obstante, la anterior conclusión no implica la absoluta invalidez de un criterio basado en el convenio colectivo a efectos de valorar el grado de afectación de los vehículos a la actividad empresarial, pues entendemos que puede operar como indicio de la utilización efectiva, si bien no como acreditación de la misma".

Por tanto, teniendo en cuenta que en el presente caso no se discute la utilización parcial de los vehículos en la actividad empresarial, se presume que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial es el 50% conforme a lo establecido en el artículo 95.Tres.2.ª de la Ley 37/1992, presunción que la Administración puede en su caso destruir mediante la prueba de un grado efectivo de utilización inferior, sin que a estos efectos sea suficiente la determinación del porcentaje de uso profesional a partir de la disponibilidad de los vehículos fuera de la jornada laboral recogida en el convenio colectivo, calculado en la comprobación de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo o profesionales.

Como consecuencia, la regularización consistente en la minoración de cuotas soportadas en concepto de renting de vehículos cuyo uso es objeto de cesión a empleados, debe ser anulada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

