

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de marzo de 2026

Sala 2.^a

R.G. 8931/2023

SUMARIO:**IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir.**

Cesión de vehículos a empleados. Uso mixto. El Tribunal analiza la cesión de vehículos distinguiendo entre supuestos gratuitos, onerosos y de uso mixto, concluyendo que la deducción del IVA depende de la acreditación efectiva de la afectación empresarial. En el caso de cesiones gratuitas a directivos sin funciones comerciales, confirma la denegación de la deducción al no probarse el uso empresarial. En las cesiones onerosas, califica la operación como prestación de servicios sujeta a IVA, debiendo repercutirse el impuesto sobre una base determinada conforme al valor de mercado. Por último, en los vehículos con uso mixto, rechaza el criterio de la Inspección basado en la disponibilidad y mantiene la presunción legal del 50% de afectación empresarial, al no haberse acreditado un grado de utilización inferior.

Contratos de patrocinio. En relación con los contratos de patrocinio vinculados a eventos deportivos y actividades recreativas, el Tribunal concluye que los gastos asociados -como entradas, palcos o merchandising- no son deducibles a efectos del IVA, al encuadrarse en las categorías de servicios recreativos o atenciones a clientes previstas en la normativa. Rechaza que la finalidad promocional o el eventual impacto en las ventas justifiquen la deducción, al no haberse acreditado una relación directa e inmediata con la actividad empresarial, ni una correlación efectiva con los ingresos, descartando asimismo la vulneración del principio de neutralidad.

Gastos relacionados con empleados. Respecto a los gastos destinados a empleados, tales como restauración, actividades deportivas, programas de bienestar o cestas de Navidad, el Tribunal considera que no son deducibles al no existir una relación directa e inmediata con la actividad empresarial, sino tratarse de atenciones a empleados. Aunque la entidad alegaba su incidencia en la productividad y eficiencia, el Tribunal adopta una interpretación estricta del requisito de afectación, señalando que estos gastos no se integran en el proceso productivo ni constituyen inputs necesarios para la obtención de ingresos sujetos a IVA, por lo que quedan excluidos del derecho a deducción conforme a la normativa aplicable.

Material PLV (publicidad en el lugar de venta). En cuanto al material PLV, el Tribunal distingue entre elementos de pequeño tamaño y mobiliario de hostelería, concluyendo en ambos casos la improcedencia de la deducción del IVA soportado. En el caso del PLV pequeño, considera que los objetos tienen valor comercial intrínseco y constituyen atenciones a clientes, no pudiendo calificarse como simples objetos publicitarios. Respecto al PLV grande, rechaza que su cesión forme parte de una operación onerosa vinculada a la venta de productos, al no acreditarse una relación indisoluble ni contraprestación efectiva, calificando la entrega como gratuita e independiente, lo que determina igualmente la exclusión del derecho a deducción.

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 económico-administrativa 00-08931-2023, interpuesta el 17 de noviembre de 2023 contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...6, 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 2019.

SEGUNDO.- En relación con la entidad JK SA, el 21 de julio de 2021 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 2019, así como al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2016 a 2019, y a Retención/ingreso a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional, capital mobiliario, capital inmobiliario e imposición no residentes, ejercicios 2017 a 2019.

Síguenos en...



Las actuaciones se desarrollan con **JK SA** en su condición de entidad dominante del Grupo IVA .../... y del Grupo .../... en el Impuesto sobre Sociedades.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 23 de marzo de 2023 se formalizan acta de conformidad A01-...1 y acta de disconformidad A02-...6, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El acuerdo de liquidación derivado del acta A02-...6 se dicta el 20 de octubre de 2023 y del mismo resulta una deuda tributaria de 18.532.956,01 euros. La regularización se basa en los hechos y fundamentos jurídicos que se exponen a continuación de forma resumida.

- Las entidades del grupo **JK SA**, **FM SA**, **NH SA** y **DP JK SL**, ceden vehículos a empleados directivos sin repercutir el impuesto por la cesión, y deducen la totalidad de las cuotas soportadas por el renting de los vehículos cedidos. La Inspección considera que los vehículos se destinan a un uso exclusivamente privado. En los casos en que la cesión se ampara en un Plan de Compensación Flexible del empleado (por cuya adhesión puede elegir entre los productos y servicios en especie ofertados que desea percibir como parte de su salario anual en metálico), dicha cesión debe calificarse como onerosa, por lo que se incrementan las bases imponibles y cuotas devengadas; a efectos de determinar la base imponible, se aplica el artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, considerando los costes totales asumidos por las entidades. En los restantes supuestos, es decir, directivos no acogidos a un Plan de Compensación Flexible, se concluye que la cesión es gratuita y se elimina la deducción de cuotas soportadas practicada por las entidades.

- La entidad **JK SA** cede vehículos a empleados comerciales para su utilización en fines laborales y privados, deduciendo la totalidad de las cuotas soportadas por el renting de los vehículos cedidos y sin repercutir el impuesto por la cesión. La Inspección estima que existe una utilización privada de los vehículos conforme al porcentaje de disponibilidad calculado a partir del horario laboral fijado contractualmente, y minora la deducción en dicho porcentaje. La misma regularización se practica en cuanto a la deducción de cuotas soportadas por el renting de vehículos cedidos a directivos destinados en departamentos comerciales, de marketing, ventas y hostelería, respecto de las entidades **JK SA** y **FM SA**.

- Las entidades **JK SA** y **FM SA** suscriben contratos de patrocinio con diversas sociedades, como clubes de fútbol u organizadoras de espectáculos culturales o recreativos. En virtud de dichos contratos, estas sociedades realizan acciones publicitarias a favor de los citados obligados tributarios a cambio del patrocinio o ayuda económica para el desarrollo de sus actividades, y además les entregan y prestan determinados bienes y servicios, como entradas de cine, espectáculos, palcos en campos de fútbol, entradas a eventos deportivos, productos de merchandising oficial de las entidades deportivas, ... (...), derecho preferente para la compra de entradas en eventos, derecho a utilizar plazas de aparcamiento privadas para asistir a los eventos, ... entre otros.

Las entidades patrocinadas repercuten el impuesto tanto por las prestaciones de servicios de publicidad como por las entregas de bienes y prestaciones de servicios descritas, deduciendo las patrocinadoras **JK SA** y **FM SA** la totalidad de las cuotas soportadas.

La Inspección considera que las cuotas soportadas por entregas de bienes y prestaciones de servicios distintas de los servicios de publicidad, recibidos de las entidades patrocinadas, no son deducibles para sus destinatarias, por resultar de aplicación el artículo 96. Uno, apartados 4.º y 5.º de la Ley 37/1992, al consistir en el acceso a espectáculos y servicios de carácter recreativo o destinarse a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

- Las entidades **JK SA**, **FM SA** y **DP JK SL** adquieren determinados bienes y servicios, como servicios de restauración, entrenamientos de running, inscripción y participación en carreras populares, ... (...), programas de actividades físicas y de bienestar en gimnasios, cestas de navidad, ..., entre otros, por los que soportan cuotas de IVA que deducen en su totalidad.

La Inspección ha considerado improcedente la deducción por aplicación del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992.

- Las entidades **JK SA** y **FM SA** adquieren elementos auxiliares de hostelería o PLV, pequeño y grande, deduciendo las cuotas soportadas en la adquisición.

En cuanto al PLV pequeño (vasos, copas, sacacorchos, servilletas, jarras, servilleteros, posavasos, abridores), es entregado gratuitamente por las citadas entidades a empresas con las que suscriben contratos de distribución, que a su vez lo entregan sin coste a los establecimientos de hostelería. **JK SA** y **FM SA** han considerado que los bienes integrantes del PLV pequeño son objetos publicitarios de escaso valor comercial intrínseco a los que es de aplicación el artículo 7.4.º de la Ley 37/1992, y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición son deducibles conforme a la exclusión establecida en el artículo 96.Uno.5.º de la misma ley.

La Inspección concluye que la entrega de estos productos constituye atenciones a clientes y no entregas de objetos publicitarios puesto que, aunque materialmente tengan la marca indeleble de la empresa, a efectos de la Ley del Impuesto no tienen el carácter de objeto publicitario, al tener valor comercial intrínseco y entidad propios, dado que cubren necesidades concretas de los clientes, de forma que de no haberse obtenido el material de los obligados tributarios, tendrían que haberlo adquirido en el mercado, con el consiguiente desembolso económico. Por tanto, estos objetos no entran en el marco objetivo de aplicación

del artículo 7.4º, y como consecuencia las cuotas soportadas no pueden deducirse por aplicación de lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º.

Respecto al PLV grande (mesas, sillas y otro material de terraza), su uso es cedido sin coste a los distribuidores, que a su vez lo entregan gratuitamente a los establecimientos. Las entidades han considerado que la cesión de uso no está sujeta al impuesto, y que las cuotas soportadas en la adquisición del material son deducibles.

También en este caso la Inspección elimina la deducción de cuotas soportadas en la adquisición del material conforme al artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, sin que resulten de aplicación ninguno de los dos supuestos de exclusión previstos en el precepto, en tanto no se trata de objetos publicitarios que cumplan las condiciones del artículo 7.4.º, ni los bienes forman parte del tráfico habitual del sujeto pasivo que posteriormente se afecten a una cesión gratuita, sino que desde su adquisición la intención era destinarlos a la entrega o cesión de uso a terceros.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad **JK SA** el 24 de octubre de 2023.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, el 17 de noviembre de 2023 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Formalizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, el 1 de febrero de 2024 la entidad formula las siguientes alegaciones:

- El Tribunal Supremo en su auto 2025/2023 de 8 de febrero ha admitido a trámite la cuestión relativa a la disconformidad de las restricciones reguladas en los apartados 4 y 5 del artículo 96 de la Ley 37/1992 con el Derecho comunitario.

- Deducción de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido por la sociedad en la adquisición de objetos publicitarios denominados en el sector PLV pequeño. Interpretación del apartado 4 del artículo 7 de la Ley 37/1992. Incumplimiento de la Consulta vinculante V1464-08 de la Dirección General de Tributos. Falta de fundamentación legal de los argumentos de la Administración.

- Deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la sociedad en la adquisición del llamado PLV grande. Se trata de entregas onerosas entendidas como una cesión de uso en concepto de depósito al estar vinculada su entrega con la adquisición y comercialización de las bebidas que se publicitan, y no meras atenciones a clientes, sino que suponen gastos que responden a una exigencia inherente al desarrollo del mercado de bebidas, al tiempo que una herramienta de política comercial, que sirven exclusivamente a los fines de la actividad empresarial de las compañías del sector.

- Deducción de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido por la sociedad por los contratos de patrocinio y colaboración comercial, espectáculos y servicios de carácter recreativo y en la adquisición de determinados servicios. Los diferentes compromisos derivados de los contratos de patrocinio y colaboración comercial se desarrollan exclusivamente para necesidades profesionales de la empresa.

- Deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor añadido soportadas por la sociedad en la adquisición de determinados servicios. Relación directa entre los gastos cuyas cuotas del IVA se consideran por el equipo inspector no deducibles y los fines de la empresa, entre los que se incluye la obtención de una mayor productividad y eficiencia.

- En cuanto a la regularización por la cesión de vehículos de la empresa a sus empleados, se alega:

. Respecto de los supuestos en los que, a juicio de la Inspección, la cesión es gratuita y atribuye un uso enteramente particular de los vehículos por parte de determinados empleados que pertenecen a áreas distintas de la comercial, manifiesta que existe un uso empresarial, aunque sea parcial, por lo que se debe admitir la deducción de una parte de las cuotas soportadas.

. Respecto de los supuestos en los que, a juicio de la Inspección, la cesión es gratuita y atribuye un uso mixto, se opone a la minoración de las deducciones, alegando que corresponde a la Administración probar de forma fehaciente un uso inferior al 50 por ciento, sin que el criterio de disponibilidad para la delimitación del uso particular de los vehículos pueda desvirtuar la presunción establecida en la normativa del impuesto. La Administración ha venido admitiendo la existencia de un uso profesional de los vehículos por parte de los trabajadores de las entidades del grupo recurrentes, e incumple el deber de motivación al apartarse del criterio establecido en actuaciones anteriores y posteriores, como se deduce de lo dispuesto en el artículo 35.1.c de la ley 39/2015.

. En cuanto a las cuotas devengadas liquidadas por la cesión onerosa, se admite que se trata de una operación onerosa que debe quedar sujeta, pero se mantiene que los vehículos no han estado destinados en su totalidad al uso particular, salvo cuando de forma excepcional se trataba de la cesión de un segundo vehículo.

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

Síguenos en...



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 acto impugnado.

TERCERO.- Antes de iniciar el análisis de las causas de regularización contenidas en el acuerdo de liquidación impugnado, entiende este Tribunal conveniente atender a la primera alegación de la reclamante, en la que manifiesta que la totalidad de los ajustes llevados a cabo por el equipo inspector se basan en las limitaciones establecidas en los apartados 4.º y 5.º del artículo 96.Uno de la Ley 37/1992, y que el Tribunal Supremo, en su auto 2025/2023 de 8 de febrero, ha admitido a trámite la cuestión relativa a la disconformidad de las restricciones reguladas en dicho precepto con el Derecho comunitario. Añade que el artículo indicado contempla restricciones absolutas e incondicionadas al derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que no estaban vigentes en un Estado miembro con anterioridad a su adhesión a la Unión Europea, por lo que el acuerdo de liquidación debe ser anulado.

La cuestión ha sido previamente valorada por este Tribunal Central, concluyendo que no se aprecia disconformidad del precepto controvertido con la norma comunitaria. Se indica al respecto en la resolución de 19 de junio de 2024 (00/02407/2022), siguiendo la doctrina establecida en resoluciones previas, como la de 17 de marzo de 2021, RG: 00/05820/2018, lo siguiente:

"SEXTO.- (...)

Dado que vamos a referirnos a la aplicación del artículo 96 de la Ley del IVA, que regula las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir, y planteada por la reclamante que la Ley del IVA infringe el Derecho de la Unión Europea al incorporarse la restricción del 96.Uno.5º sin la oportuna autorización, resolveremos, en primer lugar, esta alegación.

El artículo 96 de la Ley del IVA señala:

(...)

"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:

(...)

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

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.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

(...)."

Por su parte, el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece:

"El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión."

La jurisprudencia que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado, en relación con esta norma, es profusa, confirmándose en ella la improcedencia de la introducción de restricciones en el derecho a la deducción no existentes a la fecha de adhesión a la Unión Europea (que es la de procedente referencia a estos efectos), así como su aplicación incluso a gastos de exclusiva utilización empresarial o profesional (sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión contra Francia, recaída en el asunto C-345/99).

Igualmente relevante es la sentencia de 15 de abril de 2010, recaída en en los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding y Oracle Nederland, en la que el Tribunal de Justicia concluye fallando que:

"El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido y el artículo 17, 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

Síguenos en...



a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las categorías de gastos relativas, por una parte, a ofrecer «un medio de transporte individual», «comida», «bebida», «alojamiento» y «actividades de recreo» a los miembros del personal del sujeto pasivo y, por otra parte, a ofrecer «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones»."

Admitida la posibilidad de que las exclusiones del derecho a la deducción del IVA soportado se apliquen incluso a gastos relacionados con la actividad empresarial o profesional, como es este el caso, otro de los elementos que se ha de tener en cuenta es el momento de introducción de dichas exclusiones, existiendo pronunciamientos diversos del TJUE en los que este señala la improcedencia de introducir restricciones adicionales o ampliar el rango de las ya existentes, por todos los cuales mencionaremos el auto de 26 de febrero de 2020, PAGE Internacional, asunto C-630/19.

Es de ver que la normativa española no ha permitido en ningún momento la recuperación de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales con ocasión de las compras de bienes o servicios destinados a ser utilizados en actividades promocionales. Así, la norma reguladora del Impuesto General sobre Ventas, sustituido por el IVA a la fecha de entrada de España en la Unión Europea, carecía de cualquier tipo de habilitación a este respecto, como resulta por otro lado de la naturaleza de aquel impuesto multifásico y en cascada que carecía de cualquier tipo de mecanismo de deducción de cuota sobre cuota que la habilitase (amén de supuestos muy específicos por completo ajenos a la cuestión que ahora se discute).

La adopción de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, por la que se la implantó el IVA en nuestro país, dispuso igualmente, y ya desde su implantación, la exclusión del derecho a la deducción de "las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas", como así señalaba su artículo 33.1.5º, exclusión que se trasladó a la vigente Ley del IVA, que la recoge en su artículo 96.uno.5º, al que antes se aludió.

Como ya se ha dicho, las cuotas soportadas por este concepto nunca han admitido su deducción en nuestro país, por lo que tampoco desde esta perspectiva encuentra este Tribunal motivo de reproche a la norma interna que hubiera de conducir a un pronunciamiento distinto.

De especial interés a estos efectos es el auto del TJUE de 17 de septiembre de 2020, asunto C-837/19, Super Bock Bebidas, en el que se declaró que los artículos 17.6 de la Sexta Directiva sobre IVA, 176 de la Directiva 2006/112, de refundición de la anterior, no se oponen a una legislación con entrada en vigor a la fecha de adhesión de dicho Estado a la Unión Europea que excluye el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con gastos de alojamiento, alimentación, bebida, alquiler de vehículos, combustible y peaje incluso cuando se trata de adquisiciones de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas al IVA (no existe traducción oficial al español de este auto).

El pronunciamiento del TJUE no hace sino confirmar los anteriores asertos. Constituyendo la cláusula que se examina, el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE, una cláusula de stand-still, que habilita a los legisladores nacionales para mantener determinados regímenes de exclusión del derecho a la deducción, como aquél del que trae causa la liquidación que se enjuicia, entiende este Tribunal que el mismo ampara y justifica las exclusiones del derecho a la deducción que se contienen en el ordinal 5º del artículo 96.uno de la Ley del IVA, de constante aplicación desde la adhesión de España a la Unión Europea, como se ha explicado, los cuales, por tanto, han de considerarse como exentos de reproche en sede del Derecho de la Unión".

Asimismo, debemos señalar que el 12 de marzo de 2026 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado sentencia en el asunto C-515/24, Randstad España, S.L., en la que resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo relativa al alcance de la cláusula standstill contenida en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE, en cuanto a la limitación del derecho a deducir el impuesto soportado introducida en la normativa nacional en el mismo momento de la adhesión a la Unión Europea y de la transposición de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido.

En el asunto indicado, el Tribunal Supremo planteó ante el TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) ¿Es conforme con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva [del IVA] una norma como la del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992 [...], en virtud de la cual no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios tales como los espectáculos deportivos, así como aquellos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, aunque el contribuyente acredite que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial o profesional y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial o profesional, y que los bienes y servicios se han utilizado para la realización de operaciones los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades)?

2) ¿Es conforme con el segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva [del IVA] una norma como la del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992 [...], que introduce una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción, cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la [Comunidad], el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el día de la adhesión contemplara dicha limitación?"

Concluyendo el TJUE lo siguiente:

"El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que entra en vigor en la fecha de adhesión a la Unión Europea del Estado miembro de que se trate y que introduce una exclusión del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de bienes y servicios, como entradas para espectáculos deportivos, destinados a atenciones a clientes, a asalariados o a terceros".

La pretensión de la reclamante, por tanto, no puede ser acogida.

CUARTO.- Establecido lo anterior, la primera cuestión que este Tribunal procederá a analizar se refiere a la cesión de vehículos a empleados por parte de determinadas entidades del grupo, de la que derivan los ajustes consistentes, para destinatarios directivos con uso privado exclusivo, en el aumento de bases imponibles de IVA devengado en supuestos de cesión onerosa, y en la minoración de la totalidad de las cuotas soportadas deducidas en caso de cesión gratuita; asimismo, se minoran cuotas soportadas deducidas en cesión a directivos y empleados con funciones comerciales para uso empresarial y privado, conforme a la disponibilidad para uso particular, calculada a partir del horario laboral fijado contractualmente.

En sus alegaciones, la reclamante manifiesta, en relación con empleados que no desarrollan funciones comerciales, que es indudable la existencia de un uso empresarial, aunque sea parcial, y que del criterio de disponibilidad aplicado por la Inspección a efectos de determinar el uso privado, por coherencia, debe resultar la atribución de un uso empresarial por empleados no comerciales al menos durante la jornada laboral; añade que no cabe defender que al definir el uso particular de un vehículo haciendo abstracción del uso real se le otorgue un significado distinto dependiendo de que resulte beneficioso o perjudicial para la Administración, de forma que si fuera de la jornada laboral la disponibilidad es particular, en la jornada laboral la disponibilidad debe ser empresarial.

No se opone la reclamante a la calificación como onerosa de la cesión de vehículos a directivos acogidos a un Plan de Compensación Flexible, ni al consiguiente aumento de bases imponibles de IVA devengado, aunque manifiesta que los vehículos no han estado destinados en su totalidad al uso particular, salvo cuando de forma excepcional se trataba de la cesión de un segundo vehículo.

Sí discute la denegación de la deducción de cuotas soportadas en el supuesto de cesión gratuita de vehículos a directivos no comerciales, al entender que procede aplicar el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992; al respecto, señala que aportó en el procedimiento inspector justificación de las necesidades de uso empresarial de los vehículos cedidos, acreditando que los empleados tienen, de forma habitual, que desplazarse fuera de su centro de trabajo, y para estos desplazamientos utilizan el vehículo facilitado por la compañía. Aporta un listado de las estaciones de servicio en las que han repostado combustible determinados directivos, en localidades en las que, según manifiesta, se encuentran otros centros del grupo o instalaciones de clientes y todas ellas fuera del lugar de su centro de trabajo.

En cuanto a la minoración de cuotas soportadas en el renting de vehículos cedidos a empleados con funciones comerciales, la reclamante alega que el artículo 95.Tres.2.ª incorpora una presunción iuris tantum de afectación del vehículo en un 50 por 100, que puede ser destruida por la Administración mediante la prueba de una afectación inferior, sin que sea válido a estos efectos el criterio de disponibilidad para la delimitación del uso particular de los vehículos.

Finalmente, manifiesta que la Administración ha venido admitiendo la existencia de un uso profesional de los vehículos por parte de los trabajadores de las entidades del grupo recurrentes como se deduce de actas anteriores, y que no ha cumplido con el deber de motivación al apartarse del criterio establecido en actuaciones anteriores y posteriores.

QUINTO.- Comenzaremos el análisis de la cuestión relativa a la deducibilidad de las cuotas soportadas en el renting de vehículos cedidos a directivos (no comerciales) en virtud de cesión calificada como gratuita. Como previamente se indica, en estos supuestos la Inspección ha eliminado en su totalidad la deducción, al considerar que no existe un uso empresarial de los vehículos, sino exclusivamente privado.

Para decidir sobre la cuestión descrita, es preceptivo acudir al artículo 95 de la Ley 37/1992, regulador de las limitaciones del derecho a deducir, que contiene en su apartado Tres reglas específicas para la deducción de cuotas soportadas en la adquisición, arrendamiento o cesión de uso de vehículos. Dispone el citado artículo:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

Síguenos en...



3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

(...)

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

(...)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

(...)

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

(...)"

Conviene en este punto destacar que la presunción legal de afectación a la actividad recogida en el artículo 95.Tres.2.ª de la Ley 37/1992 tiene naturaleza iuris tantum, admitiendo prueba en contrario, de forma que si el empresario o profesional pretende una deducción superior deberá probar la afectación real del vehículo, correspondiendo a la Administración acreditar, en su caso, la existencia de una afectación real inferior al 50%.

Asimismo, este Tribunal Central ha establecido en resoluciones de 27 de septiembre de 2024 (00/09152/2021) y de 18 de octubre de 2024 (00/06250/2022), que, conforme a 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, 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, y que corresponde al obligado tributario que pretende deducir las cuotas soportadas, acreditar la afectación del vehículo a la actividad. De esta forma, probada la afectación, se presume que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es del 50 por ciento conforme a lo establecido en el artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992, 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.

La Dirección General de Tributos alcanza conclusiones similares en la contestación a consulta vinculante V1374-24, de 10 de junio de 2024, en la que se indica:

"(...) Como ya se ha señalado, la afectación de tales vehículos es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, cuya carga incumbe a la misma de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Síguenos en...



Tratándose de vehículos automóviles de turismo, una vez acreditado que se encuentran, al menos, parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional de sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, se presumirá que el grado de afectación es del 50 por ciento, 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 del referido artículo".

En el caso que analizamos, la Inspección ha considerado la inexistencia de uso empresarial de los vehículos cedidos a directivos no comerciales, es decir, la absoluta ausencia de afectación de los vehículos a la actividad empresarial. Como hemos señalado, corresponde al obligado tributario acreditar dicha afectación.

Al respecto, alega la reclamante que el uso empresarial es indudable, pues del criterio de disponibilidad aplicado por la Inspección debe resultar la atribución de un uso empresarial al menos durante la jornada laboral.

Conviene reiterar que la entidad debe acreditar la afectación a la actividad empresarial, por lo que el criterio de disponibilidad, que por otra parte no es aplicado por la Inspección en el ajuste ahora analizado, no puede considerarse válido a efectos de acreditar el uso efectivo en la actividad económica.

En las resoluciones antes citadas, este Tribunal ha establecido que 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. Así, dispone la resolución de 27 de septiembre de 2024 (00/09152/2021) en su fundamento de derecho sexto:

"SEXTO.- (...)

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 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.

(...)"

Debemos, por tanto, determinar si la prueba aportada por la reclamante acredita la utilización efectiva en la actividad empresarial de los vehículos cedidos a directivos no comerciales en virtud de cesión gratuita.

Al respecto, dispone el acuerdo de liquidación (páginas 136 y siguientes):

"La Inspección solicitó al obligado tributario en el procedimiento de comprobación y así figura en las diligencias referenciadas en los antecedentes, la justificación de la necesidad de uso del vehículo, la de un horario superior al del convenio en el caso de que así fuera, el área geográfica de trabajo y la justificación de las pernoctas fuera del domicilio cuando el desplazamiento se hiciera con vehículo de la empresa, con el fin de concretar el porcentaje de uso particular del vehículo por cada empleado. Como indica la Inspección en el Acta, y así se ha hecho constar anteriormente, la empresa no aportó los datos requeridos, manifestando que se ponía un vehículo a disposición del trabajador que resultaba imprescindible para el desempeño de sus funciones, indicando expresamente que los vehículos comerciales, con exclusión de aquellos directivos que realizan funciones comerciales, son rotulados con el logotipo de la marca así como con la denominación social del grupo empresarial.

(...)

En relación con el personal directivo que no realiza funciones comerciales, a la vista de los datos expuesto, el obligado tributario no acredita en ninguna medida el uso de los vehículos para el desarrollo de la actividad empresarial sujeta al impuesto, lo que impide considerar que se encuentren afectos a la misma.

(...)

Basta considerar lo solicitado en las distintas diligencias 1 y siguientes, en relación con la justificación de la necesidad de uso de los vehículos por parte de todos los trabajadores y la de un horario superior al de convenio en caso de que así fuera, así como el área geográfica de trabajo y la justificación de las pernoctas fuera del domicilio cuando el desplazamiento se hiciera con vehículo de empresa, todo ello con el fin de determinar el porcentaje de uso particular que correspondería aplicar. Pues bien, el obligado tributario no ha aportado ninguno de esos datos, ni ningún otro que posibilite la comprobación por parte de la Inspección del porcentaje de uso particular que correspondería aplicar a cada uno de los empleados para poder determinar el uso privativo de los vehículos cedidos.

En el documento Word, que fue aportado en la diligencia 14 de **DP JK** SL con fecha 04/10/2022, y que hace referencia a la política de vehículos del grupo, la empresa se limita a poner de manifiesto que los trabajadores que se encuentran dentro del Grupo ... (Directivos/as) quedan excluidos del Convenio a efectos salariales, de jornada y de vacaciones, que dadas las características y responsabilidades asociadas a su puesto de trabajo el horario se acomodará a las mismas, y que tal y como aparece en la Previsión de Riesgos laborales, se considera el desplazamiento hasta el puesto de trabajo "in itinere" como parte de la jornada laboral. (...) En relación a la necesidad del vehículo, la empresa pone de manifiesto que pone a disposición de ambos grupos (Directivos y Comerciales) un vehículo como herramienta de trabajo imprescindible para su desempeño, basándose en la amplitud de distribuidores, establecimientos, centros de trabajo, oficinas comerciales, ... y centros de elaboración de BEBIDA_1 del grupo, detallando el número de dichos centros.

(...)

A continuación, el obligado tributario expone la situación de diversos empleados, sin ánimo de ser exhaustivo, indicando las funciones que diversos empleados de carácter directivo tienen en las empresas **FM** S.A., **NH**, S.a., y **JK**, S.A.

En el escrito de alegaciones el obligado tributario únicamente señala las funciones de unas personas concretas, Director de fábrica, Director de Logística, (...) pero según se desprende de la información facilitada en la diligencia nº 9 (Excel con dos columnas "Puesto de trabajo" y "Función") existen otros puestos de trabajo: Jefe de Relaciones Externas, Directora Personas España e internacional, ..., Director Financiero de Unidad Negocio España, ..., Directora de Compras, ..., Director General, Directora Prevención, Salud y SSGG, Directora de Comunicación Corporativa, ..., D Ciencia y Tecnología, Directora de Patrimonio, Manager Seguridad y Sistemas de Gestión, Executive Assistant, Director de Sistemas ..., Director de Infraestructuras, ... , etc. y respecto de todos ellos, en la columna "Función" aparecen expresiones genéricas tales como: REL. INST. Y COMUNICACIÓN C", "PERSONAS Y ORGANIZACIÓN", "SEGURIDAD PATRIMONIAL", "FINANZAS", "COMITÉ DE DIRECCIÓN", "ORGANIZACIÓN (OPERACIONES), COMITÉ DE DIRECCIÓN", "COMPRAS", etc. Es decir, no existe una descripción individualizada de las funciones de cada directivo que permita concluir o llegar al convencimiento de que los vehículos cedidos son un instrumento necesario para el desarrollo de la actividad profesional que realiza cada uno de estos empleados.

Además, el obligado tributario alega en síntesis que lo habitual es desplazarse fuera de su centro de trabajo por parte de estos empleados de nivel directivo para lo que utilizan el vehículo, siendo una razón que los vehículos sean de alta gama por el hecho de que las reuniones se llevan a cabo con personal de otras organizaciones que justifican que estamos ante vehículos de estas características, manteniendo el prestigio de la marca.

En su escrito de alegaciones reconoce expresamente el obligado tributario que han existido desplazamientos fuera de la localidad o sede de las empresas para los que no se han utilizado los vehículos asignados a los empleados, sin embargo no comparte las conclusiones de la Inspección, en tanto señala que el resto de días laborales estos empleados de nivel directivo necesitan de los vehículos durante el horario de la jornada laboral, para reuniones, desplazamientos a otros centros, etc

El Excel de pernoctaciones tampoco acredita el uso profesional de los vehículos, sino todo lo contrario ya que se han utilizado, tal y como ha sido expuesto en el análisis realizado en varios empleados, medios de transporte públicos (avión y tren) e incluso vehículos de alquiler para esos desplazamientos. Es decir, lo que se ha acreditado es que no existe afectación profesional de los vehículos cedidos a la actividad laboral en estos desplazamientos. Es obvio, que en estos viajes no se puede considerar acreditado que el vehículo cedido se utilizase para fines laborales ya que quedaría a disposición de otros miembros de la familia que podrían hacer uso de ellos (en algunos contratos de renting figuran datos de segundos conductores) sin que se haya probado la existencia de restricciones a la movilidad que acreditara que el vehículo en cuestión no pudo ser utilizado en esas fechas para fines particulares, bien porque se llevase un control específico de su utilización, bien porque se depositase en un lugar controlado mientras que el trabajador estaba de viaje.

Esta justificación que pretende efectuar la entidad es sumamente ambigua, pues se refiere a la existencia de una multiplicidad de centros sin realizar una mayor concreción sobre las necesidades de desplazamiento de los directivos a los mismos, o de la necesidad de las reuniones, lo que exigiría necesariamente una clara determinación de las funciones asignadas a cada directivo, de modo que pudiese acreditar que la naturaleza y características del puesto de trabajo exigen tales desplazamientos y la utilización del vehículo cedido para llevarlos a efecto".

La reclamante, en el procedimiento inspector, manifiesta que los vehículos son imprescindibles para el desempeño de sus funciones, e indica las funciones de cuatro puestos de carácter directivo, señalando que los vehículos son necesarios para reuniones y desplazamientos a otros centros. Por otra parte, ante este Tribunal Central, la entidad aporta como elemento de prueba un listado de las estaciones de servicio en las que han repostado combustible cinco directivos, según manifiesta, en localidades en las que se encuentran otros centros del grupo o instalaciones de clientes, todas ellas fuera del lugar de su centro de trabajo.

A juicio de este Tribunal, la reclamante no acredita la utilización efectiva por directivos no comerciales de los vehículos cedidos en la actividad empresarial, en la medida en que realiza meras manifestaciones que no prueban utilización alguna en la actividad empresarial, o, en el caso del listado, de un documento elaborado por la entidad sin soporte probatorio adicional ni, nuevamente, justificación de uso efectivo de los vehículos para la actividad. No debemos olvidar que, a efectos de aplicación del artículo 95.Tres de la Ley del Impuesto, es preciso acreditar la afectación real de los vehículos a la actividad económica de las entidades, afectación que no podemos considerar justificada a partir de los elementos de prueba descritos.

En cuanto a la manifestación de la reclamante sobre la admisión por parte de la Administración de la existencia de un uso profesional de los vehículos por parte de los trabajadores de las entidades del grupo recurrentes en actas anteriores, y que no ha cumplido con el deber de motivación al apartarse del criterio establecido en actuaciones anteriores y posteriores, no aporta justificación de las actuaciones a las que se refiere, por lo que no es admisible su alegación.

Por tanto, solo cabe concluir la conformidad a Derecho del ajuste consistente en la inadmisión de la deducción de las cuotas soportadas en el renting de vehículos cedidos a directivos (no comerciales) en virtud de cesión calificada como gratuita.

SEXTO.- Debe asimismo confirmarse, por iguales motivos, el incremento de bases imponibles y cuotas devengadas regularizadas en los casos de cesión de vehículos calificada como onerosa, al no haberse acreditado por la entidad un uso parcial distinto al de atender necesidades privadas de los trabajadores.

En estos casos, dado que la cesión a los empleados se realiza a título oneroso, la entidad puede deducir la totalidad de las cuotas soportadas por el renting de tales vehículos, tal y como hizo, y admite la Inspección.

Respecto a las cuotas de IVA devengado procede la repercusión del impuesto e ingreso del mismo por la cesión de uso de los vehículos mediante contraprestación para atender las necesidades privadas de los trabajadores, en tanto prestaciones de servicios onerosas. En este sentido, la base imponible de esta prestación de servicios vendrá determinada por lo dispuesto en el artículo 79.Cinco de la ley del IVA.

Siendo de aplicación el anterior precepto, en el presente caso en que la entidad adquiere en régimen de renting los vehículos que posteriormente cede a los empleados para su uso personal a cambio de una retribución, el valor de mercado vendrá dado por la cuota de renting satisfecha por la misma en la parte imputable a dicho uso privativo.

A estos efectos, y con base en la jurisprudencia comunitaria, este Tribunal ha señalado en resoluciones de 27 de marzo de 2025 (RG 00-05192-2022) y de 22 de noviembre de 2017 (RG 00-02789-2014), entre otras, que para determinar la base imponible de la prestación de servicios onerosa en que consiste la cesión del uso del vehículo al empleado, debe tenerse en cuenta la disponibilidad de dicho vehículo para fines particulares de aquel, considerando que, salvo en los momentos de uso efectivo para las obligaciones propias de su cargo, podrá utilizarlo efectivamente para satisfacer necesidades propias.

Para aplicar lo anterior, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, según el cual corresponde al sujeto pasivo acreditar, mediante los medios de prueba admitidos en Derecho que considere oportunos, el uso o destino real del vehículo.

De acuerdo con ello, y no habiendo acreditado la reclamante el uso efectivo del vehículo para fines propios del cargo de los empleados más allá de las manifestaciones realizadas ante la Inspección, y a la vista de las circunstancias apreciadas en el acuerdo de liquidación, debe entenderse que los vehículos tuvieron un uso totalmente privativo.

En consecuencia, se desestima esta alegación.

SÉPTIMO.- Corresponde a continuación decidir sobre la minoración de la deducción de cuotas soportadas en renting de vehículos cedidos a directivos y empleados con funciones comerciales para uso empresarial y privado, conforme a la disponibilidad para uso particular, calculada a partir del horario laboral fijado contractualmente.

En este caso, no se cuestiona por la Inspección la afectación parcial a la actividad económica, lo que supone, tratándose de vehículos automóviles que tienen la condición de bienes de inversión, que resulte de aplicación la presunción de afectación al desarrollo de la actividad en la proporción del 50 por cien, conforme al artículo 95.Tres.2.ª de la Ley del Impuesto, procediendo la regularización de las deducciones practicadas 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.

Síguenos en...



Asimismo, corresponderá a la Administración acreditar el grado efectivo de utilización en la actividad empresarial, en la medida en que en el desarrollo de actuaciones de comprobación considere que dicho grado es inferior al establecido en la presunción legal.

Como resulta de la doctrina citada en el fundamento de derecho anterior, 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, o, como en el presente caso, en el horario laboral fijado contractualmente, criterio que puede operar como indicio de la utilización efectiva, si bien no como acreditación de la misma.

Debe, por tanto, la Administración, acudir a criterios alternativos en la acreditación del grado de afectación de vehículos a la actividad económica inferior al previsto en el citado artículo 95.Tres.2.ª, justificando dicho grado por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

En el acuerdo de liquidación (páginas 120 a 122) se recoge la solicitud a la entidad, en el procedimiento inspector, de la justificación de la necesidad de uso del vehículo, la de un horario superior al del convenio en el caso de que así fuera, el área geográfica de trabajo y la justificación de las pernoctas fuera del domicilio cuando el desplazamiento se hiciera con vehículo de la empresa, concluyendo que el obligado tributario no ha acreditado un uso para fines laborales en un horario superior a la jornada de trabajo fijada contractualmente. También se hace constar en el acuerdo (página 149) que no se acredita la existencia de restricciones a la movilidad que impidan el uso para fines particulares, bien porque se llevase un control específico, bien porque se depositase el vehículo en lugar controlado por la empresa, una vez finalizada la jornada laboral.

A juicio de este Tribunal, las conclusiones señaladas pueden constituir indicios de utilización de los vehículos para fines privados y no empresariales, pero nuevamente debemos concluir que no acreditan un grado de utilización efectiva de los vehículos cedidos que permita destruir la presunción contenida en el artículo 95.Tres.2.ª de la Ley del Impuesto.

Señala el acuerdo de liquidación que el criterio de disponibilidad ha sido admitido por la doctrina del TEAC, debiendo aclararse que dicho criterio de disponibilidad se considera por este TEAC adecuado para determinar la base imponible en aquellos casos en los que la cesión de los vehículos a empleados es onerosa, como se indica en el fundamento de derecho anterior.

De acuerdo con lo expuesto, no resulta conforme a Derecho la minoración del porcentaje de cuotas de IVA soportado deducible determinado por la Inspección, con fundamento último en la disponibilidad para uso particular según la jornada laboral anual fijada contractualmente. Tratándose de vehículos de uso mixto que son cedidos sin contraprestación, únicamente cabe admitir la minoración de las deducciones hasta el porcentaje del 50%, establecido como presunción legal.

OCTAVO.- La siguiente cuestión que debe analizar este Tribunal es la deducibilidad de cuotas soportadas por las entidades **JK SA** y **FM SA**, en relación con bienes y servicios recibidos en virtud de contratos de patrocinio suscritos con entidades, esencialmente clubes de fútbol y organizadoras de espectáculos culturales o recreativos. Las entidades patrocinadas repercuten el impuesto tanto por las prestaciones de servicios de publicidad como por las entregas de bienes y prestaciones de servicios descritas, deduciendo las patrocinadoras la totalidad de las cuotas soportadas.

Al respecto, la Inspección ha denegado dicha deducibilidad, por resultar de aplicación el artículo 96.Uno, apartados 4.º y 5.º de la Ley 37/1992, al consistir entre otros, en entradas de cine, espectáculos, palcos en campos de fútbol, entradas a eventos deportivos, productos de merchandising oficial de las entidades deportivas, ... (...), derecho preferente para la compra de entradas en eventos, derecho a utilizar plazas de aparcamiento privadas para asistir a los eventos ..., encuadrables en las categorías de espectáculos y servicios de carácter recreativo, o destinarse a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, en los términos señalados en el citado precepto.

La reclamante defiende la deducibilidad de las referidas cuotas soportadas, alegando que los diferentes compromisos derivados de los contratos de patrocinio y colaboración comercial se desarrollan exclusivamente para necesidades profesionales de la empresa, tal como exige el artículo 92 de la Ley 37/1992, que debe interpretarse conjuntamente con el 96.Uno.4.º y 5.º, de forma que cuando las prestaciones y contraprestaciones que se engloban en los contratos de patrocinio tienen como finalidad exclusiva el desarrollo de la actividad de la empresa, no puede limitarse el derecho a la deducción. Añade que junto con el escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación se adjuntó como documento número 3 un cuadro en el que se muestra que las entidades del grupo, a través de las invitaciones a los diversos estadios de fútbol, han conseguido que determinados establecimientos expendedores de BEBIDA_1 hayan incrementado su volumen de pedidos. Concluye que las adquisiciones de bienes y servicios controvertidas deben correlacionarse con el incremento de la actividad de venta de BEBIDA_1; lo contrario, afirma, supone la vulneración del principio de neutralidad, en la medida en que el resultado es un ingreso, por parte de la Administración pública, superior al que resulta de aplicar el tipo impositivo al valor añadido generado por distintos sujetos pasivos que intervienen en la elaboración de BEBIDA_1 hasta que llega al consumidor final.

A efectos de decidir sobre la cuestión planteada, acudimos al artículo 92 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulador de las cuotas tributarias deducibles, establece en su apartado Dos:

"Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley".

A su vez, el artículo 94 de la misma ley, relativo a las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, dispone:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)"

Sobre las limitaciones del derecho a deducir, indica el artículo 95 de la citada ley en su apartado Uno:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional".

Por su parte, el artículo 96 de la Ley del Impuesto señala en cuanto a las exclusiones y restricciones del derecho a deducir:

"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:

(...)

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

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.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

(...)

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Tres. Las deducciones establecidas en el presente artículo y en el anterior se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorata".

En el caso que analizamos, los bienes y servicios adquiridos por las entidades patrocinadoras a las empresas patrocinadas se incluyen en las categorías expresamente previstas en los números 4.º y 5.º del artículo 96, apartado Uno, sin que les resulten de aplicación las excepciones reguladas en el mismo precepto. Tampoco, a juicio de este Tribunal, acredita la reclamante que, como alega, tales adquisiciones se encuentren correlacionadas con el incremento de ingresos por venta de BEBIDA_1, al no aportar elementos de prueba válidos que justifiquen que los bienes y servicios adquiridos sean necesarios para el ejercicio de la actividad económica o sirvan a sus fines, o a publicitar o impulsar su objeto de negocio; así, el documento al que hace referencia, elaborado por la propia entidad, muestra únicamente la evolución de las ventas a determinados clientes, pero no es posible deducir del mismo que el incremento de ventas se encuentre relacionado con la entrega de los bienes y servicios controvertidos.

Asimismo, no cabe apreciar vulneración del principio de neutralidad, también alegada por la reclamante, sino que, al no tener las cuotas soportadas el carácter de deducibles, corresponde a las entidades asumir su coste, como consumidores finales de los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron dichas cuotas.

Por tanto, solo cabe confirmar la denegación de la deducibilidad de las cuotas soportadas en los términos expuestos.

NOVENO.- En la misma línea que el ajuste analizado en el fundamento anterior, respecto de las entidades **JK SA**, **FM SA** y **DP JK SL** se inadmite por la Inspección la deducción de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, como restauración, entrenamientos ..., inscripción y participación en carreras populares, ..., programas de actividades físicas y de bienestar en gimnasios, cestas de navidad ... (...), también en este caso por aplicación del artículo 96.Uno, apartados 3.º, 4.º y 5.º de la Ley 37/1992. Considera la Inspección que tales adquisiciones no se destinan de forma directa a fines empresariales.

En sus alegaciones, la reclamante manifiesta que existe relación directa entre las citadas adquisiciones y los fines de la empresa, entre los que se incluye la obtención de una mayor productividad y eficiencia.

Nuevamente, debe este Tribunal confirmar el ajuste descrito, en la medida en que las adquisiciones realizadas son encuadrables en las categorías previstas en el artículo 96.Uno.3.º, 4.º y 5.º, no resultan de aplicación las excepciones reguladas en dicho precepto ni se acredita por la interesada la existencia de relación directa con la actividad empresarial que justifique la deducibilidad de las cuotas soportadas en su adquisición.

DÉCIMO.- Finalmente, corresponde decidir sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas por las entidades **JK SA** y **FM SA** por la adquisición de elementos auxiliares de hostelería o PLV, tanto pequeño (vasos, copas, sacacorchos, servilletas, jarras, servilleteros, posavasos, abridores, etc.) como grande, consistente en mobiliario para terraza (mesas, sillas, sillones, taburetes, sombrillas, toldos, etc.).

Al respecto, la Inspección considera que (con exclusión de aquellos que son objeto de venta individualizada) la entrega gratuita de material PLV pequeño a entidades distribuidoras que a su vez lo entregan sin coste a establecimientos de hostelería, constituye atenciones a clientes, y por tanto las cuotas soportadas no son deducibles, de conformidad con el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, sin que resulte de aplicación la excepción prevista para los objetos publicitarios que cumplan las condiciones del artículo 7.4.º de la misma ley, dado que, aunque en ellos se encuentra consignada la marca indeleble de la empresa, tienen valor comercial intrínseco y entidad propios, pues cubren necesidades concretas de los clientes, de forma que de no haberse obtenido el material de los obligados tributarios, los destinatarios del mismo tendrían que haberlo adquirido en el mercado, con el consiguiente desembolso económico. Fundamenta la Inspección sus conclusiones en las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2013, recurso 5550/2008, y de 25 de septiembre de 2020, recurso 2989/2017, y de 6 de octubre de 2021, recurso 4337/2021, de las que se extrae que los objetos de PLV pequeño no entran en el marco objetivo de aplicación del artículo 7.4.º y las cuotas soportadas no pueden deducirse por aplicación de lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5.º; también la Audiencia Nacional ha acogido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 21 de abril de 2021, recurso 216/2020, de 22 de septiembre de 2021, recurso 165/2020, y de 17 de mayo de 2023, recurso 968/2021.

En relación con el PLV grande (mesas, sillas y otro material de terraza), su uso es cedido sin coste a los distribuidores, que a su vez lo entregan gratuitamente a los establecimientos. También en este caso la Inspección elimina la deducción de cuotas soportadas en la adquisición del material conforme al artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, al no resultar de aplicación ninguno de los supuestos de exclusión previstos en el precepto, en tanto no se trata de objetos publicitarios que cumplan las condiciones del artículo 7.4.º, ni los bienes forman parte del tráfico habitual del sujeto pasivo que posteriormente se afecten a una cesión gratuita, sino que desde su adquisición la intención era destinarlos a la entrega o cesión de uso a terceros, todo ello conforme a la jurisprudencia antes citada respecto de las entregas de PLV pequeño, plenamente aplicables al caso.

La reclamante se opone a la inadmisión de la deducción de cuotas soportadas en la adquisición de PLV pequeño, manifestando que del artículo 7.4.º de la Ley 37/1992 resulta que son objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria, condiciones que reúne el material PLV pequeño, que además se entrega a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita, por lo que no se aplica la limitación cuantitativa que prevé el precepto. Añade que ha acreditado que la cantidad entregada a los establecimientos por parte de los distribuidores de BEBIDA_1, no alcanza el importe de 200,00 euros, que es el límite que debe entenderse por objeto sin valor comercial intrínseco a efectos del artículo 7.4.º. Considera obligatoriamente aplicable la consulta de la Dirección General de Tributos V1464-08, de 11 de julio de 2008, contraria a las conclusiones de la Inspección, y cuya posición ha sido mantenida por la Audiencia Nacional, en su sentencia de 21 de octubre de 2008, así como en la de 20 de julio de 2017. Cita asimismo resoluciones del TEAC de 26 de octubre de 2005, de 8 de junio de 2010, de 22 de mayo de 2014 y de 18 de diciembre de 2019, entre otras. Finalmente, manifiesta que de las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional analizadas en el acuerdo de liquidación no se extraen las conclusiones que expone la Inspección, lo que supone falta de fundamentación legal de sus argumentos.

En cuanto al PLV grande, alega la entidad que realiza entregas onerosas entendidas como una cesión de uso en concepto de depósito al estar vinculada su entrega con la adquisición y comercialización de las bebidas que se publicitan, que no puede ser tratada como una simple atención a clientes, sino que se trata de gastos que responden a una exigencia inherente al desarrollo del mercado de bebidas, al tiempo que una herramienta de política comercial, que sirven exclusivamente a los fines de la actividad empresarial de las compañías del sector. Cita la consulta V1399-23 de 24 de mayo de 2023 de la Dirección General de Tributos, que, según manifiesta, reconoce elementos indiciarios de onerosidad en la operación de cesión de los elementos integrantes del material de terraza por parte de los fabricantes a sus clientes, titulares de los establecimientos de hostelería. Añade que la contraprestación por la cesión del referido material se encuentra incluida en el precio de los productos suministrados y, en consecuencia, la venta de productos y la cesión de PLV grande se configura como una única operación, compleja e indisoluble, con un precio o contraprestación global o conjunto, y que la cesión está condicionada a la adquisición y consumo de los productos comercializados por la empresa cedente, de tal forma que la falta de venta de los productos comercializados implica la ausencia de cesión del PLV o bien nace la obligación de retornarlo a su propietario. Concluye que son adquisiciones necesarias, de naturaleza estrictamente empresarial, que se entregan a cambio de una contraprestación, por lo que las cuotas soportadas son deducibles.

UNDÉCIMO.- Iniciamos el análisis de la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de PLV pequeño, acudiendo nuevamente a lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, que dispone:

"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.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

(...)"

Por referencia, transcribimos seguidamente el artículo 7.4.º de la Ley 37/1992, regulador de las operaciones no sujetas al impuesto:

"No estarán sujetas al impuesto:

(...)

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

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 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita".

En primer lugar, a efectos de valorar la concurrencia de lo previsto en el artículo 96.Uno.5º, en el que la Administración fundamenta la regularización, conviene hacer constar que no se cuestiona el carácter gratuito de la entrega del material PLV pequeño, por cuya adquisición se soportaron las cuotas controvertidas. De esta forma, la gratuidad de la entrega permite concluir que puede ser, en principio, aplicable el citado precepto, dado que se refiere a bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, es decir, presupone dicha gratuidad; no obstante, no resultará de aplicación si concurre alguna de las exclusiones previstas en el mismo precepto, concretamente, en el caso que analizamos, para objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.4.º.

Corresponde, por tanto, determinar si los elementos de material PLV pequeño tienen la condición de objetos publicitarios de escaso valor, para lo que deben carecer de valor comercial intrínseco y tener consignada de forma indeleble la mención publicitaria.

No se discute la consignación de la mención publicitaria en los objetos entregados, sino exclusivamente su valor comercial. Al respecto, la Inspección ha concluido que tienen valor comercial intrínseco y entidad propios, pues cubren necesidades concretas de los clientes, de forma que de no haberse obtenido el material de los obligados tributarios, los destinatarios del mismo tendrían que haberlo adquirido en el mercado, con el consiguiente desembolso económico.

Frente a la anterior conclusión, la reclamante manifiesta que no tienen valor comercial intrínseco y que la cantidad entregada a los establecimientos por parte de los distribuidores de BEBIDA_1, no alcanza el importe de 200,00 euros, que es el límite que debe entenderse por objeto sin valor comercial intrínseco a efectos del artículo 7.4º.

Entiende este Tribunal que, en la medida en que la cuestión controvertida se refiere a la deducibilidad de las cuotas soportadas, debe analizarse si los elementos de material PLV pequeño tienen la condición de objetos de carácter publicitario, es decir, sin valor comercial intrínseco y con la mención publicitaria consignada de forma indeleble, y solo en caso afirmativo, se concluiría que no procede limitar la deducción conforme al artículo 96.Uno.5.º, y correspondería determinar la sujeción o no al impuesto, a partir del artículo 7.4º.

La cuestión relativa al carácter de objetos publicitarios de los elementos de material PLV pequeño ha sido analizada reiteradamente por este Tribunal Central, y, en particular, en resolución .../.../2019, dictada el ... de 2021, se ha confirmado la no deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de PLV pequeño, acordada en la regularización relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 a 2015, de JK SA. En la citada reclamación la entidad formuló alegaciones en parte coincidentes con las ahora presentadas, como la falta de valor comercial intrínseco del material, el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural inferior a 90,15 euros, la aplicación de la consulta de la Dirección General de Tributos V1464-08, de 11 de julio de 2008, cuyo criterio es mantenido igualmente en las sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 2007, a la que se hace referencia en la sentencia de la propia Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2008, y en la de 20 de julio de 2017, y la falta de fundamentación legal de los argumentos de la Administración. Dispone la citada resolución:

"(...) la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2013 (Recurso de casación nº 5550/2008), que define en su fundamento de Derecho séptimo qué debe entenderse por objetos de carácter publicitario y analiza las condiciones que han de cumplirse para entender no sujetas al Impuesto las entregas sin contraprestación de los mismos, así como el carácter deducible de las cuotas soportadas en su adquisición de acuerdo con el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA.

Así, dispone la referida sentencia lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"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 ... 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 euros), 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 adquirirse en el mercado con el consiguiente desembolso económico.

(...)"

Conviene señalar, asimismo, la doctrina sentada por este Tribunal en resolución de fecha 8 de junio de 2010 (R.G. 3271/2008), confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 28 de junio de 2012, en la que se establece los requisitos que deben concurrir para considerar determinados bienes como objetos publicitarios.

Señala la citada resolución, en su fundamento de derecho segundo, lo siguiente:

"SEGUNDO - (...) Por ello, debemos centrar nuestras consideraciones en primer lugar en concretar si resulta de aplicación o no la causa de exclusión de la deducción de las cuotas soportadas, prevista en el artículo 96.uno.5º de la LIVA y, por ello, si estamos o no ante entregas de objetos publicitarios.

Conforme al 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.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

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 Ptas (90,15 euros), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita".

La interpretación del artículo parece excluir del supuesto de no sujeción aquellas entregas sin contraprestación de objetos que por tener un valor comercial intrínseco, escapen de la definición de objeto de carácter publicitario. El apartado 4º del artículo 7 da una definición del objeto publicitario por contraposición al objeto meramente comercial, ya que cualquier objeto publicitario que contenga la mención publicitaria en forma indeleble, puede perder tal carácter cuando sea un bien que en sí mismo goce de valor.

Desde este punto de vista ha sido interpretado el precepto con anterioridad por este Tribunal, al entender en su Resolución de 26 de octubre 2005, dictada en unificación de criterio, número de reclamación 2.588/2003 que:

"Tercero.- Queda, por consiguiente, por analizar lo que se expresa en el citado artículo 7. número 4º de la ley, que es el atinente al caso presente. Declara que:

(...) Como vemos, el precepto se refiere de forma separada a los impresos publicitarios, respecto de los cuales no se hace referencia a su coste o valor, y a los objetos de carácter publicitario [...]. A pesar de la definición o precisión que se contiene en el precepto, 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 -la consignación de forma indeleble de la mención publicitaria- no presenta problema alguno de interpretación. La otra -que carezcan de valor comercial intrínseco - ha planteado dudas. Probablemente son debidas a fijarse tan solo en el primero de los elementos que cualifican o determinan el término "valor", es decir, el de "comercial" que puede identificarse con la posibilidad de comerciar o comprar y vender los objetos. Se ha podido entender 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 un inconveniente grave como es 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. Esta idea se refuerza al considerar que la norma añade un nuevo calificativo al vocablo "valor" como es el de "intrínseco", es decir, interior, esencial, propio. De 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 tantas veces citados 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, antes citado, 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 "escaso valor". La interpretación se consolida al señalar el apartado 4º del artículo 7 que "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 90,15 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita", puesto que con ello se está afirmando que si los objetos publicitarios no alcanzasen ese valor, su entrega estaría no sujeta al Impuesto."

El citado criterio ha sido reiterado posteriormente, por ejemplo, en la resolución de 22 de mayo de 2014 (R.G. 5489/2011) o, recientemente, en las de 17 de marzo de 2021 (R.G. 5820/2018) y de 21 de mayo de 2021 (R.G. 3391/2018).

Asimismo, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta materia recientemente en dos sentencias, de 25 de septiembre de 2020 (Recurso de casación 2989/2017) y de 22 de abril de 2021 (Recurso de casación 3882/2020).

Dispone, así, en la primera de ellas:

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

(...)

Pues bien, comenzaremos, en relación con el primero de los supuestos, recordando el último párrafo del fundamento jurídico tercero de la sentencia de esta misma Sección, de fecha 17 de mayo de 2016 (rec. 391/2014) que es del siguiente tenor:

"la entrega del mobiliario de terraza debe considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario ya que, aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objeto publicitario al tener la marca indeleble de la empresa, no obstante, a efectos de la Ley del IVA (EDL 1992/17907) no tiene el carácter de objeto publicitario pues, como se ha dicho, se consideraran objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco.

Y, en este caso, los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los establecimientos que los reciben al disponer de un mobiliario necesario para su actividad que, de no haberse obtenido de la entidad recurrente deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico".

En dichas sentencias, el Tribunal Supremo hace también referencia a la conclusión alcanzada en su sentencia de 15 de junio de 2013, anteriormente transcrita, que resulta de aplicación al caso por tratarse de un supuesto similar al allí resuelto.

Finalmente, al dar respuesta a la cuestión con interés casacional que le fue planteada, sienta el criterio de que la limitación establecida en el artículo 96. Uno.5º de la Ley del IVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, no es contraria al Derecho de la Unión Europea, en particular, a los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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.

CUARTO.- Sentado lo anterior, en el caso que ahora nos ocupa, y de acuerdo con la información que obra en el expediente, los objetos adquiridos y posteriormente entregados a través de los distribuidores a clientes de hostelería consisten, básicamente, en material auxiliar de hostelería, constituyendo bienes necesarios para el desarrollo de la actividad de hostelería de modo que, de no haber sido adquiridos gratuitamente a la entidad reclamante, habrían de haber sido adquiridos a terceros en condiciones normales de mercado, de lo que cabe inferir que tales bienes, objetivamente considerados, no carecen de valor comercial

intrínseco, no pudiendo calificarse, por tanto, como objetos publicitarios de escaso valor a efectos de la Ley del IVA, como dispone el acuerdo impugnado.

Conforme a las sentencias del Tribunal Supremo, anteriormente referidas, puede concluirse de forma clara e inequívoca, que, en el caso analizado de entrega de objetos tales como servilleteros, vasos, copas, jarras, pizarras, luminosos, cuadros, posavasos, abridores, parasoles, etc, estos no tienen la consideración de objetos publicitarios a los efectos del artículo 96.Uno.5º.a), puesto en relación con el artículo 7.4º, ambos de la Ley del IVA, dado que, aunque tales bienes lleven consignada, de forma indeleble, la mención publicitaria, no carecen de valor comercial intrínseco en la medida en que, como señala el propio Tribunal Supremo: "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."

Como acertadamente indica el acuerdo impugnado, siguiendo la doctrina del Alto Tribunal, debe considerarse que un objeto no carece de valor comercial intrínseco cuando tiene valor y entidad propios de forma que cubre necesidades concretas del cliente al disponer de ese objeto que es necesario para su actividad, es decir, forma parte de los elementos propios de la explotación de su actividad económica, por lo que, de no haberse obtenido de la entidad que gratuitamente se lo entrega, debería adquirirlo en el mercado con el consiguiente desembolso económico.

Por tanto, para la aplicación del artículo 96.Uno.5º.a) de la Ley del IVA, en el sentido de no limitar el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, es necesario que tales bienes reúnan los dos requisitos establecidos en el artículo 7.4º de la Ley del IVA para ser considerados objetos publicitarios de escaso valor (mención indeleble de la marca y carencia de valor comercial intrínseco).

Posteriormente, si ambos requisitos concurren y, por tanto, las cuotas soportadas en su adquisición fuesen deducibles, habría que analizar si procede, o no, aplicar el límite cuantitativo previsto en la Ley para que la entrega de tales objetos publicitarios resultase o no sujeta al Impuesto. Si el límite cuantitativo no se supera, la entrega estará no sujeta, mientras que si se supera, la entrega está sujeta.

Por el contrario, si ambos requisitos no concurren simultáneamente, las cuotas soportadas no serían deducibles (por no ser objetos publicitarios de escaso valor) y, por consiguiente, la posterior entrega gratuita estaría siempre no sujeta en virtud del artículo 7.7º de la Ley del IVA, como ocurre en el caso objeto de la presente reclamación. En este sentido, dispone el mencionado artículo 7.7º que no estarán sujetas al impuesto:

"7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio."

Así lo señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de junio de 2013 (Recurso casación nº 5550/2008), criterio reiterado posteriormente en sentencias de 25 de septiembre de 2020 (Recurso de casación nº 2989/2017) y de 22 de abril de 2021 (Recurso de casación nº 3882/2020) :

"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 está 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 5º 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."

A la vista de lo expuesto, procede confirmar el acuerdo impugnado y desestimar las alegaciones de la reclamante, puesto que el PLV entregado a los clientes de hostelería a través de los distribuidores no puede calificarse como objeto publicitario, de conformidad con la definición contenida en el artículo 7.4º de la Ley

Síguenos en...



del IVA, por lo que no puede permitirse la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición por aplicación del artículo 96.Uno 5º de la Ley del IVA, al tener tales entregas la consideración de atenciones a clientes".

Los criterios y conclusiones expuestos en la resolución transcrita deben asimismo ser aplicados en relación con la presente regularización, que, como consecuencia, solo puede ser confirmada. No aprecia, por otra parte, este Tribunal, la alegada falta de fundamentación jurídica de los argumentos de la Inspección; por el contrario, ha tenido en cuenta tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la doctrina de este Tribunal Central que también se exponen en la anterior resolución.

Por tanto, se confirma la inadmisión de la deducción de cuotas soportadas en adquisición de elementos de PLV pequeño.

DUODÉCIMO.- A continuación, corresponde analizar la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de elementos de PLV grande, como mesas, sillas y otro material de terraza.

La Inspección ha considerado que su uso es cedido sin coste a los distribuidores, que a su vez lo entregan gratuitamente a los establecimientos, y elimina la deducción de cuotas soportadas en la adquisición del material conforme al artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, al no concurrir ninguno de los supuestos de exclusión previstos en el precepto, conforme a la jurisprudencia antes citada respecto de las entregas de PLV pequeño, plenamente aplicable al caso.

La reclamante se opone en primer lugar a la calificación de la cesión como gratuita, manifestando que los elementos son cedidos en virtud de entregas onerosas entendidas como una cesión de uso en concepto de depósito al estar vinculada su entrega con la adquisición y comercialización de las bebidas que se publicitan, y añade que la contraprestación por la cesión del referido material se encuentra incluida en el precio de los productos suministrados y, en consecuencia, la venta de productos y la cesión de PLV grande se configura como una única operación, compleja e indisoluble, con un precio o contraprestación global o conjunto, y que la cesión está condicionada a la adquisición y consumo de los productos comercializados por la empresa cedente, de tal forma que la falta de venta de los productos comercializados implica la ausencia de cesión del PLV o bien nace la obligación de retornarlo a su propietario.

A partir de lo expuesto, debemos abordar el carácter oneroso o gratuito de la entrega de los bienes por cuya adquisición se soportaron las cuotas controvertidas, cuestión esencial a efectos de valorar la concurrencia de lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, en que la Administración fundamenta el ajuste que ahora analizamos. Para ello, acudiremos a los criterios establecidos en resoluciones previas de este Tribunal Central, entre otras, las dictadas el 19 de junio de 2024 (00/02407/2022) y el 22 de mayo de 2014 (00/05489/2011), calificadas como doctrina.

A efectos de decidir sobre la cuestión planteada, debemos atender a la jurisprudencia relativa a las prestaciones múltiples, que establece las circunstancias necesarias para tal consideración, entendiéndose la existencia de operaciones independientes en caso contrario.

Este Tribunal se ha pronunciado sobre esta cuestión con base en la jurisprudencia del TJUE y, enunciando en diversas resoluciones los criterios que, a su entender, determinan, ante una transacción configurada por múltiples prestaciones, la consideración conjunta de las transacciones, en tanto que accesorias unas de otras, o conducentes a su tratamiento por separado. Son las siguientes:

1º. En la determinación de la existencia de una prestación única o varias prestaciones diferenciadas hay que tomar en consideración todas las circunstancias en las que estas se desarrollan (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, de 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, y de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

Ha de descartarse, por tanto, una caracterización que tome como referencia únicamente aspectos parciales de las operaciones, debiendo procederse a realizar un análisis conjunto de todas las que lo integren.

2º. La consideración de cualquier operación como accesorio de otra principal será procedente cuando esta no constituya por sí misma un fin para el cliente, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones de la transacción principal (sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto CPP C-349/96, 10 de marzo de 2011, asunto Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, ó 27 de septiembre de 2012, asunto Field Fisher Waterhouse C-392/11).

3º. En caso de que dos o más elementos o actos que el sujeto pasivo realice para el cliente se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente formen una sola operación económica indisoluble, cuyo desglose resultaría artificial, ha de concluirse que existe una única operación a estos efectos (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, 21 de febrero de 2008, asunto Part Service, C-425/2006, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

4º. En la concreción de la existencia de una prestación compleja, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias en que se desarrolla, determinándose así sus elementos característicos e identificando sus elementos predominantes (sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

Síguenos en...



5º. La determinación del elemento predominante de cualquier prestación ha de realizarse desde el punto de vista del consumidor medio (sentencias de 27 de octubre de 1995, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y de 2 de diciembre de 2010, asunto Everything Everywhere, C-276/09), en atención igualmente, en una apreciación de conjunto, a la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de sus elementos (sentencia de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

6º. El hecho de que se cobre un precio o contraprestación única es, a estos efectos, irrelevante.

Entre las más recientes sentencias del TJUE sobre esta cuestión, que se hace eco de los pronunciamientos previos del tribunal, encontramos la de 5 de octubre de 2023, en el Asunto Deco Proteste-Editores Lda, C-505/22, en la que se plantea la cuestión prejudicial en los siguientes términos:

"17. En estas circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa -CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo -CAAD)] ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En circunstancias en las que con la suscripción a publicaciones periódicas mediante un abono se concede a los nuevos suscriptores un regalo (un gadget), a efectos del artículo 16 de la Directiva [2006/112], ¿debe considerarse esa concesión:

a) una entrega realizada a título gratuito, distinta de la operación de abono a las publicaciones periódicas, o bien

b) una parte de una única operación realizada a título oneroso, o incluso

c) una parte de un paquete comercial, constituido por una operación principal (el abono a la revista) y una operación accesoria (la concesión del regalo), considerándose esta última una entrega realizada a título oneroso y con carácter instrumental al abono a la revista?»

2) Si se responde a la primera cuestión en el sentido de que se trata de una entrega gratuita, ¿es conforme con el concepto de «apropiaciones que [...] tengan como destino la entrega [...] a título de obsequio de escaso valor» al que se refiere el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva [2006/112] el establecimiento de un límite anual del valor global de los regalos que corresponda a una ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior (además del límite del valor unitario)?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿debe considerarse que esa ratio del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior es tan baja que priva de efecto útil al artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva [2006/112]?

4) ¿Vulnera ese límite del cinco por mil del volumen de negocios del sujeto pasivo del año anterior, teniendo en cuenta además los fines para los que se ha establecido, los principios de neutralidad, de igualdad de trato o no discriminación y de proporcionalidad?»

La cuestión planteada presenta una especial similitud con el caso que nos ocupa, puesto que en el mismo hemos de analizar la cuestión de la pretendida prestación múltiple, entendiendo la accesoriadad de la entrega controvertida, a efectos de considerar la onerosidad o carácter gratuito de esta última.

Resuelve el TJUE (el subrayado es nuestro):

"19. Con carácter preliminar, conviene recordar que, a efectos del IVA, cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente. No obstante, cuando una operación comprende varios componentes, se plantea la cuestión de si debe considerarse como una prestación única o como varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente en el ámbito del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, apartados 14 y 15 y jurisprudencia citada).

20. Así, en primer lugar, una operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Ha de considerarse que existe una prestación única cuando varios elementos o actos que el sujeto pasivo suministra al cliente se encuentran tan estrechamente ligados entre sí que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 38 y jurisprudencia citada).

21. Para determinar si el sujeto pasivo realiza varias prestaciones principales distintas o una prestación única, es preciso identificar los elementos característicos de la operación de que se trate, situándose en el punto de vista del consumidor medio. El conjunto de indicios al que se recurre para ello incluye distintos elementos: los primeros, de carácter intelectual e importancia decisiva, que tienen por objeto acreditar el carácter indisoluble o no de los elementos de la operación de que se trata y su finalidad económica, única o no; los segundos, de carácter material y sin importancia decisiva, que respaldan, en su caso, el análisis de los primeros elementos, como el acceso separado o conjunto a las prestaciones controvertidas o la existencia de una facturación única o diferenciada (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 39 y jurisprudencia citada).

22. En segundo lugar, una operación económica consiste en una prestación única si debe considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de

la prestación principal (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 40 y jurisprudencia citada).

23. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el primer criterio que se ha de considerar a este respecto es que, desde el punto de vista del consumidor medio, la prestación no tenga finalidad autónoma. Así, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 41 y jurisprudencia citada).

24. El segundo criterio, que es en realidad un indicio del primero, resulta de la consideración del valor respectivo de las prestaciones que componen la operación económica, una de las cuales resulta mínima, o incluso marginal, en relación con la otra (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, apartado 42 y jurisprudencia citada).

25. En el caso de autos, de los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, resumidos en los apartados 9 a 11 de la presente sentencia, se desprende que la concesión de regalos de suscripción con ocasión de toda suscripción de un nuevo abono forma parte de la estrategia comercial de la demandante en el litigio principal. Además, según dicho órgano jurisdiccional, las suscripciones aumentan considerablemente cuando van acompañadas de regalos de suscripción.

26. Por lo tanto, existe una clara relación entre la concesión de un regalo y la suscripción a las revistas de la demandante en el litigio principal. No obstante, sin perjuicio de las comprobaciones que lleve a cabo el órgano jurisdiccional remitente, dicha relación no parece ser sistemática ni tampoco suficientemente estrecha para considerar que esas prestaciones estén indisolublemente ligadas entre sí, en el sentido de la jurisprudencia citada en los apartados 20 y 21 de la presente sentencia. A este respecto, las circunstancias de que la renovación de una suscripción no conlleve la concesión de un nuevo regalo y, por otra parte, de que la demandante en el litigio principal haya llevado a cabo campañas promocionales sin conceder regalos de suscripción tienden a demostrar que dichas prestaciones no son indisolubles.

27. En cambio, las circunstancias del litigio principal parecen reflejar, extremo que corresponderá determinar al órgano jurisdiccional remitente, una prestación principal acompañada de una prestación accesoria, en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 22 a 24 de la presente sentencia. En efecto, la concesión de un regalo de suscripción por la demandante en el litigio principal a los nuevos suscriptores constituye un incentivo para la suscripción. Su única finalidad es aumentar el número de suscriptores a las revistas publicadas por la demandante y, de este modo, incrementar los beneficios que esta obtiene. Asimismo, de la resolución de remisión se desprende que la demandante en el litigio principal, en su cálculo comercial, tiene en cuenta el hecho de que algunos suscriptores cancelarán su suscripción tras el pago de la primera mensualidad, permitiéndoles conservar el obsequio sin obligación de permanecer abonados. Aun así, la concesión de un regalo de suscripción permite a la demandante en el litigio principal aumentar cada año significativamente el número de suscriptores. Por lo tanto, la entrega del obsequio no tiene una finalidad autónoma desde el punto de vista del consumidor medio, quien acepta pagar al menos una mensualidad de suscripción para obtener el obsequio.

28. Además, tanto la demandante en el litigio principal como la Comisión Europea destacan acertadamente en sus observaciones que el regalo de suscripción concedido durante los ejercicios 2015 a 2018 permitió a los nuevos suscriptores disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador, a saber, la lectura de las revistas para las que se suscribió el abono, en la medida en que una tableta y un teléfono inteligente permiten, por ejemplo, consultar una versión digital de esas revistas.

29. En consecuencia, sin perjuicio de las comprobaciones que lleve a cabo el órgano jurisdiccional remitente, resulta que la suscripción a dichas revistas, por un lado, y el regalo de una tableta o de un teléfono inteligente de un valor unitario inferior a 50 euros por cada nueva suscripción, por otro, forman un conjunto, en el cual la suscripción constituye la prestación principal, mientras que el obsequio es una prestación accesoria cuyo único objeto consiste en incentivar la suscripción.

30. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la concesión de un regalo de suscripción como contrapartida por la suscripción de un abono a publicaciones periódicas constituye una prestación accesoria a la prestación principal consistente en el suministro de publicaciones periódicas, que está comprendida en el concepto de «entrega de bienes realizada a título oneroso», en el sentido de esas disposiciones, y que no debe considerarse una transmisión de bienes a título gratuito, en el sentido del citado artículo 16, párrafo primero."

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en que la entidad fabricante de BEBIDA_1 entrega a los distribuidores, clientes de la misma, diversos productos que se califican como PLV grande, de las alegaciones de la entidad se desprende que existe una relación entre el suministro de BEBIDA_1 y el material entregado, en el sentido de que no puede existir una entrega, la del material de hostelería, sin la otra, el suministro de BEBIDA_1. No obstante, haciendo nuestra la reflexión del TJUE, en la sentencia anteriormente referida, tal relación no parece ser sistemática ni suficientemente estrecha para considerar que ambas prestaciones (entregas) estén indisolublemente ligadas entre sí, en el sentido que señala la jurisprudencia del TJUE (sentencia de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito, C-581/19). En este sentido, el hecho de que la entrega de BEBIDA_1 no vaya acompañada en todo caso de la de los elementos

publicitarios y que la cuestión responda más a una política comercial de captación de clientes y fidelización, a voluntad de la propia entidad, supone una evidencia de que las prestaciones no resultan indisociables.

En cuanto a la pretendida accesoriadad alegada, a efectos de considerar la existencia de una única prestación, el TJUE, en la sentencia señalada, considera que concurre la misma, señalando que la "entrega del obsequio no tiene una finalidad autónoma desde el punto de vista del consumidor medio".

Tal consideración ha de valorarse atendiendo, como ya referimos, a la totalidad de circunstancias concurrentes en cada uno de los casos que se planteen y, a juicio de este Tribunal, en el caso que nos ocupa, la cuestión de considerar la finalidad autónoma o no de la entrega del material de hostelería se presenta difusa, dada la naturaleza del PLV entregado y las propias características de la operación.

Así, pese a que en la sentencia del TJUE, aquel concluye que "la suscripción a dichas revistas, por un lado, y el regalo de una tableta o de un teléfono inteligente de un valor unitario inferior a 50 euros por cada nueva suscripción, por otro, forman un conjunto, en el cual la suscripción constituye la prestación principal, mientras que el obsequio es una prestación accesoria cuyo único objeto consiste en incentivar la suscripción", hemos de valorar la cuestión a la vista de las circunstancias concurrentes, que distan de la operativa que se plantea en aquella.

En cuanto a la entrega de PLV en particular, resulta relevante referir la doctrina de este Tribunal, contenida en su resolución de 8 de junio de 2010 (R.G. 00-03271-2008), que señalaba, en cuanto al análisis del carácter accesorio de la entrega de mobiliario de terraza (sombrrillas) por una empresa a sus clientes:

"(...) con base en la jurisprudencia del TJCE (entre otras citamos ahora en esta resolución las sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien; de 3 de julio de 2001, asunto C-380/99, Bertelsmann; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y O.V. Bank; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN; y de 14 de julio de 2007, asunto C-349/96, Card Protection Plan) que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. Dicho concepto de accesoriadad implica que la entrega o el servicio que deba ser calificado como tal necesariamente ha de tener una relación directa con la entrega o prestación principal, toda vez que no es más que un "medio" para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal, pudiendo llegar a plantearse si no es más que una parte sustancial del citado servicio.

Si bien nos encontramos ante una cuestión de hecho que depende en cada caso de las circunstancias objetivas que concurren en la operación (contenido real, importancia, función de cada entrega de bienes o de cada prestación servicios, coste de cada una, u otras circunstancias significativas), reiteramos que ese conjunto de entregas o de prestaciones de servicios deben considerarse como una única operación, pues el carácter accesorio de una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un empresario o profesional para un determinado destinatario, se delimita respecto de otra entrega de bienes o prestación de servicios con carácter principal efectuada por dicho empresario o profesional para el mismo destinatario

Como señala la propia entidad reclamante, haciendo referencia a la jurisprudencia del TJCE (Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN), la accesoriadad se predica de una sola operación que comprende un conjunto de elementos y de actos, y es entonces cuando, como señala el TJCE, se toman en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones, o de una única prestación y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios.

De la operatoria comercial que lleva a cabo la entidad, puesta de manifiesto por la inspección de los tributos en el Acta, informe ampliatorio y acuerdo de liquidación, no se deriva que nos encontremos ante unas cesiones o entregas de bienes accesorias en el sentido que se ha expuesto. Ni de los contratos, ni tampoco de la gestión del mobiliario, así como de la facturación realizada por la entidad, puede deducirse que estemos ante operaciones accesorias y que por precio único de facturación se comprenda tanto la entrega de los productos que comercializa la entidad junto con la cesión de sombrillas. Tampoco se ha alegado, ni acreditado por la entidad, que esta cesión se documente formalmente, ni que se haga constar en la facturación realizada a los clientes, tal como exigirían los artículos 78.dos.1º de la LIVA y 6.1.f) del Reglamento de facturación".

La resolución que contiene el referido criterio resultó confirmada en sentencia de la Audiencia Nacional, de 28 de junio de 2012 (recurso 518/2010).

Han sido reiterados, igualmente, los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la cuestión referida al posible carácter oneroso de operaciones de entrega o cesión de PLV, precisamente dictadas en el sector ..., confirmándose en todas ellas, el carácter gratuito de las operaciones, y concluyendo en una cuestión a la que posteriormente nos referiremos, en cuanto a la limitación del derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de tales elementos, conforme a lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA.

Por todas, podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de marzo de 2024 (recurso de casación nº 306/2022) en la que, pese a fallarse no haber lugar al mismo, confirma y reitera, refiriendo las mismas, lo fallado en sentencias previas, en particular señala (el subrayado es nuestro):

"Pues bien, comenzaremos, en relación con el primero de los supuestos, recordando el último párrafo del fundamento jurídico tercero de la sentencia de esta misma Sección, de fecha 17 de mayo de 2016 (rec.

Síguenos en...



391/2014) que es del siguiente tenor: "la entrega del mobiliario de terraza debe considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario ya que, aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objeto publicitario al tener la marca indeleble de la empresa, no obstante, a efectos de la Ley del IVA (EDL 1992/17907) no tiene el carácter de objeto publicitario pues, como se ha dicho, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco. Y, en este caso, los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los establecimientos que los reciben al disponer de un mobiliario necesario para su actividad que, de no haberse obtenido de la entidad recurrente deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico". Además, es conveniente recordar también estos párrafos del fundamento jurídico cuarto de la sentencia indicada:

"Para poder considerar que dicha cesión se efectúa a título oneroso y que su contraprestación está comprendida en el precio satisfecho por las bebidas es necesario que la cesión del mobiliario de terraza esté condicionada a la realización de otras operaciones, éstas efectuadas indiscutiblemente a título oneroso, y que se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos cuyo uso se haya cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión. En este caso no consta acreditado que la entrega de ese mobiliario de terraza tenga lugar a cambio de la asunción por parte de los establecimientos de hostelería de algún tipo de compromiso, ni tampoco es posible establecer una equivalencia entre volumen de ventas y mobiliario entregado. Por otra parte, se llama la atención sobre el extremo de que la propia recurrente había otorgado al coste relativo a la compra del material de terraza el tratamiento contable de gasto corriente mientras que, si efectivamente su intención hubiera sido la mera cesión de uso debió incluir contablemente como inmovilizado material activo el citado mobiliario de terraza. Afirmación esta que se expuso por el perito propuesto por la parte actora en la fase de ratificación ante esta Sala de la Audiencia Nacional.

Todo lo expuesto nos conduce a concluir que la mercantil recurrente no ha podido desvirtuar la afirmación de la Administración de que se estaba ante entregas gratuitas de material de terraza englobadas en el concepto de atenciones para clientes que no permiten deducir las cuotas soportadas por IVA en su adquisición".

En definitiva, concluye, en cuanto al tratamiento que merecen los denominados objetos "Hostelería cesión", se remite a lo resuelto en la parcialmente transcrita sentencia de 17 de mayo de 2016, que da por reproducida al tratarse de la misma cuestión ostentada en idénticos argumentos."

Ciertamente, la cuestión ha de valorarse atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso, pero es que, en el que nos ocupa, a juicio de este Tribunal, resulta plenamente aplicable lo anteriormente referido. Esto es, de acuerdo con la información obrante en el expediente, no se ha acreditado suficiente y certeramente por la reclamante que la entrega de los elementos de PLV a los establecimientos de hostelería tenga ninguna equivalencia con el volumen de ventas, ni que dichas entregas de PLV sean obligatorias para la empresa, ni que la entrega de estos elementos tenga lugar a cambio de la asunción por parte de los establecimientos de hostelería de algún tipo de compromiso. Al respecto, no acredita los anteriores aspectos lo alegado por la reclamante, en cuanto a la condición para la cesión del mobiliario a la compra continuada de BEBIDA_1, sin mayor concreción; no niega este Tribunal que, obviamente, los elementos de PLV se entregan a clientes adquirentes de BEBIDA_1, hecho del que no cabe deducir directamente el carácter oneroso de la entrega. Tampoco las obligaciones del cesionario que cita la reclamante, relativas a la utilización y conservación del mobiliario, permiten entender acreditada la onerosidad de la operación, ni la clasificación contable de los elementos entregados.

No modifica por otra parte las anteriores conclusiones la consulta V1399-23 de 24 de mayo de 2023 de la Dirección General de Tributos, citada por la reclamante, que establece, para el caso concreto, que existirían elementos indiciarios de onerosidad en la operación de cesión de los elementos integrantes del material de terraza por parte de los fabricantes a sus clientes, titulares de los establecimientos de hostelería, destacando que la existencia de dicha onerosidad es una cuestión de hecho cuya prueba correspondería al fabricante de los productos comercializados y cedente del material de terraza objeto de consulta.

En consecuencia, no puede considerarse que la venta de BEBIDA_1 y la entrega de PLV, constituyan una única operación, por cuanto no forman una sola prestación indisociable desde un punto de vista económico y la entrega de PLV no es una operación accesoria a la entrega de BEBIDA_1 puesto que no contribuye en modo alguno a disfrutar en mejores condiciones de BEBIDA_1 adquirida sino que, a efectos de la jurisprudencia referida, constituye un fin en sí mismo.

Por tanto, debe concluirse que la entrega de BEBIDA_1 y la entrega de PLV, constituyen dos operaciones independientes, una efectuada a título oneroso por el importe total de la contraprestación, y otra efectuada de forma gratuita.

Así, pese a tratarse de operaciones que se realizan de forma conjunta, cuestión que sí se considera probada, dado que las entregas de los productos comercializados (BEBIDA_1) y el material PLV se efectúa a los clientes de la entidad, a los que se suministra BEBIDA_1, la relación entre las mismas no resulta indisociable y no podemos considerar la segunda accesoria de la primera, por lo que la existencia de los productos PLV, que se ofertan como regalos o atenciones a clientes carece de efecto en el precio o contraprestación de los que se califican como onerosas, por lo que las primeras han de calificarse como gratuitas.

En este sentido, no existe prueba en el expediente de en qué medida el precio de los regalos o atenciones ha resultado facturado a los clientes, o en qué medida forman parte de la contraprestación acordada por los productos que comercializa.

Como consecuencia, nos encontramos ante entregas gratuitas de material PLV grande, encuadrables en la categoría de atenciones a clientes prevista en el artículo 96.Uno.5.º de la Ley del Impuesto, que no pueden calificarse como objetos publicitarios conforme al artículo 7.4.º de la misma ley, en la medida en que no carecen de valor comercial intrínseco, cuestión esta última no discutida por la reclamante, ni les resulta de aplicación la excepción prevista para los bienes que forman parte del tráfico habitual del sujeto pasivo que posteriormente se afecten a una cesión gratuita.

Se confirma, por tanto, el ajuste relativo a la inadmisión de la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de los productos PLV grande.

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...

