

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068700

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de noviembre de 2017

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 2789/2014

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. Repercusión.** *Cesión del uso de un vehículo afecto a la actividad para su uso parcial para fines privados.* La cuestión central en el presente asunto se contrae a determinar el criterio adecuado para el cálculo del porcentaje de cesión para fines laborales y particulares de los vehículos a los trabajadores y directivos de una empresa, a efectos de determinar la cuota del impuesto a repercutir e ingresar.

A este respecto, debe comenzarse por precisar que, en el supuesto de que el vehículo se utilice simultáneamente tanto para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador como para las necesidades privadas del empleado, únicamente constituye retribución en especie sujeta al impuesto la parte proporcional del uso que se realice de los vehículos que se destine a las necesidades privadas del trabajador. No puede ser de otra manera cuando lo que se pretende es el gravamen del consumo privado del mismo, conservándose como empresarial la parte en la que el vehículo sirve a los fines propios de la actividad del cedente. Lo que se discute es si para calcular la parte proporcional del uso que constituye la prestación de servicios al empleado ha de computarse la disponibilidad total del vehículo para usos privados, o únicamente el uso efectivo de los mismos, lo que, como es de suponer, arroja resultados distintos.

El Tribunal Central entiende que la normativa del IRPF, a diferencia de la del IVA, que fija una presunción, no contempla ninguna modulación del valor de la retribución en especie en atención a cuál haya sido el uso del vehículo en las horas de trabajo, pudiendo mantenerse que, dado que, por definición, durante las horas de trabajo nadie usa el vehículo para fines particulares, lo único relevante si se quiere distinguir entre unos trabajadores y otros, es modular en atención al número de horas de disponibilidad de cada uno, que son aquellas en las que se puede aprovechar el vehículo para fines particulares, que es lo que la norma del IRPF pretende someter a gravamen. Pues bien, este criterio de reparto según disponibilidad aplicable en el ámbito del IRPF es extensible, también, al IVA. En la medida en que se produzca la disponibilidad para el consumo a la que se anuda la tributación por IVA, es procedente la repercusión e ingreso del tributo. No puede llegarse a otra conclusión en lo que a la cesión de vehículos a empleados se refiere, siendo que la disponibilidad para uso privado determina el consumo que, por equiparación al que efectúa el consumidor final que adquiere o arrienda directamente el vehículo, debe gravarse en idénticos términos cuando es el empleador quien procede a la adquisición o arrendamiento para su posterior cesión a sus empleados. (Criterio 1 de 1)

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 79.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y 211.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, y en las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por **A ESPAÑA, S.A. (NIF ...)**, en adelante la reclamante o la interesada, actuando en su nombre y representación ... (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ...Madrid), contra los acuerdos de liquidación y sanción por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos abril de 2009 a diciembre de 2011, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), y cuantía 345.177,82 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En fecha 22 de abril de 2013, el órgano administrativo precitado dicta comunicación de inicio, notificada telemáticamente el 23 de abril de 2013, en la que se indicaba el comienzo de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general, relativas a los conceptos “Impuesto sobre Sociedades 2008 a 2011”, “Retenciones e Ingresos a cuenta sobre rendimientos del Trabajo y Actividades Profesionales, 04/2009 a 12/2011”, e “Impuesto sobre el Valor Añadido, 04/2009 a 12/2011”, concepto este último al que se refieren las presentes reclamaciones.

Tras el reglamentario desarrollo de las actuaciones, el 12 de marzo de 2014 se formaliza, en lo que interesa a las presentes reclamaciones, acta en disconformidad en la que se regularizan las cuotas del impuesto no repercutidas por la cesión de determinados vehículos automóviles a directivos para su utilización mixta (laborable y particular), así como a otros empleados cuyo uso autorizado por la empresa se limitaba, en principio, al ámbito laboral. El uso de los vehículos por la entidad se efectuaba mediante contratos de arrendamiento con diversas entidades financieras.

El 11 de abril de 2014, tras el oportuno trámite de alegaciones posterior a la propuesta, se dicta acuerdo de liquidación, notificado el mismo día de manera telemática, confirmando aquella.

### Segundo.

En fecha 6 de mayo de 2014, se notifica al interesado el acuerdo de inicio de expediente sancionador con propuesta de resolución, derivado de las anteriores actuaciones.

El acuerdo de resolución se dicta el 20 de octubre de 2014 y fue notificado esa misma fecha.

### Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la interesada interpone reclamación económico-administrativa, registrada con número R.G. 2789/2014, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 6 de mayo de 2014. Tras la oportuna puesta de manifiesto del expediente, presenta escrito de alegaciones en el que en síntesis manifiesta lo siguiente:

- Considera que para la medida del consumo privado de los vehículos por parte de los empleados no debe emplearse un criterio de disponibilidad del vehículo para determinar el porcentaje de IVA a repercutir, sino uno conforme al uso efectivo de éste para fines particulares.

- Adicionalmente, defiende que a estos efectos debe atenderse a las circunstancias particulares y características de cada puesto de trabajo, distinguiendo los altos directivos de los otros empleados (agentes comerciales, responsables de instalación de clientes).

### Cuarto.

En fecha del 17 de noviembre de 2014 la interesada interpone otra reclamación, registrada con número R.G. 6601/2014, contra el acuerdo sancionador. En su escrito de alegaciones contra la sanción, el reclamante alega lo siguiente:

- Inexistencia de tipo infractor, al considerar la liquidación improcedente.

- Falta de acreditación del elemento subjetivo de responsabilidad, adoleciendo el Acuerdo de falta de motivación, al centrarse en la ausencia de concurrencia de causas eximentes.

- Interpretación razonable de la norma en cuanto al porcentaje aplicable por el uso mixto de los vehículos de determinados trabajadores.

### Quinto.

Mediante acuerdo de la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal, de fecha 29 de abril de 2015, se decreta la acumulación de ambos expedientes en uso de la facultad prevista en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Ley General Tributaria en adelante, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

### Segundo.

La cuestión que se plantea es determinar si las resoluciones dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citadas en el encabezamiento, son ajustadas a Derecho.

### Tercero.

Tal y como se desprende de la exposición de los hechos que se ha ofrecido, la cuestión central en el presente expediente se contrae a determinar el criterio adecuado para el cálculo del porcentaje de cesión para fines laborales y particulares de los vehículos a los trabajadores y directivos de la reclamante, a efectos de determinar la cuota del impuesto a repercutir e ingresar.

La Inspección parte de la base de que "(...) debe reconocerse el derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado y, al mismo tiempo, la empresa debe repercutir al preceptor de la retribución en especie el IVA correspondiente al porcentaje en que deba imputarse su uso para fines particulares, estableciendo al efecto el criterio de disponibilidad para dichos fines, y debiendo computar como base imponible el valor de mercado de esa cesión". Para dicho cálculo, la Inspección distingue:

a) Vehículos cedidos a directivos para utilización mixta, tanto laboral como particular: para fijar la retribución en especie, se toma en consideración el criterio de disponibilidad del vehículo para fines particulares, a partir de lo previsto al efecto en el correspondiente Convenio Colectivo de las empresas **A S.A.**, **A M S.L.U.**, y **A I G S.L.U.**, publicado en el BOE número ... , de ... de ..., que establece una jornada laboral en cómputo anual de 1.704 horas de trabajo efectivo, resultando, a partir de este dato y de su comparación con el número total de horas que tiene el año natural, un porcentaje de disponibilidad para fines particulares del 80,55%.

b) Vehículos cedidos a otros empleados cuyo uso autorizado se constriñe, en principio, a la actividad laboral (según la reclamante, no se efectuó control de la utilización de los vehículos y su permanencia en el centro de trabajo tras la terminación de la jornada laboral): la información suministrada por la Jefatura Central de Tráfico a requerimiento de la Inspección, sobre imposición de multas de tráfico, pone de manifiesto la utilización de los vehículos en jornadas y horas no laborables, así como durante los períodos de vacaciones, resultando además que, en algún caso, los vehículos eran conducidos por otras personas distintas a los trabajadores autorizados (por los familiares, concretamente), por lo que se entiende existente una retribución en especie equiparable a la del caso anterior.

A resultas de lo anterior se aplica, para determinar la base imponible del impuesto, el porcentaje de disponibilidad sobre las cuotas del contrato de arrendamiento de los vehículos, que se entiende que constituyen el valor de mercado de las prestaciones, al que ha de atenderse (ex artículo 79.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley del IVA en lo sucesivo), y posteriormente se aplica el tipo impositivo para calcular la cuota a ingresar.

El reclamante, por su parte, se muestra contrario a la aplicación del criterio de disponibilidad de los vehículos, defendiendo la aplicación de un criterio relativo al uso efectivo de los mismos para usos particulares por parte de los empleados de la reclamante. En defensa de su postura cita diversas sentencias de la Audiencia Nacional, (de 25 de junio de 2005, recurso 73/2007, y de 13 de abril de 2009, recurso 439/2006), a lo que añade que, si bien es cierto, tal y como expone la Inspección, que también la Audiencia Nacional ha dictado sentencias en sentido opuesto, en todas ellas, analizando cada caso concreto, el porcentaje de uso privado propuesto era entre el 50 y 60%, sin que en ningún caso llegase al 80,55% aplicado.

#### Cuarto.

Reza el artículo 4 de la Ley del IVA lo siguiente:

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

Entiende este Tribunal que prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso como son las que engloban las retribuciones en especie a los trabajadores de una sociedad, y tal es el caso con la cesión de vehículos a los mismos, constituyen operaciones se encuentran sujetas al impuesto, por cuanto concurren los requisitos que exige la norma para ello; realización del hecho imponible, referencia al territorio de aplicación del impuesto, intervención de empresarios o profesionales y actuación como tales.

Así lo han determinado, entre otras, las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, DGT en lo sucesivo, números V1379-11, de 30 de mayo de 2011, V1466-11, de 7 de junio de 2011, V0996-12, de 9 de mayo de 2012, y V0891-12, de 25 de abril de 2012, las cuales establecen como criterio básico el siguiente, reproducido en la última de todas:

*“En principio, las remuneraciones en especie a los trabajadores de las empresas no constituyen operaciones realizadas a título gratuito, puesto que se efectúan en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia.*

*No obstante, sobre el carácter oneroso o gratuito de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, siendo relevante la delimitación que da sobre este particular en su sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, cuyo apartado 14 señala lo siguiente:*

*<<De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario>>*

(...)

*A partir de las citadas sentencias, cabe concluir que en aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado), se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

Es relevante señalar que esta sujeción al IVA de las retribuciones en especie efectuadas para con los empleados de una compañía ha sido así apreciada de manera reiterada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, ya de inicio, en su sentencia de 19 de noviembre de 1998, Société financière d'investissements, recaída en el asunto C-85/97, en la cual, partiendo de la referida sujeción, se señaló la improcedencia de incluir en su base imponible el IVA satisfecho por el arrendamiento de los vehículos en otros

Estados de la Unión siendo que, de haberse arrendado el vehículo en el Estado de establecimiento de la compañía empleadora, dicho IVA no se habría incluido en dicha magnitud.

En la misma línea de razonamiento de sitúa la mucho más reciente sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, asunto C-40/09, la cual, en un supuesto en el que los empleados tenían la opción de recibir una parte de su retribución mediante la entrega de unos vales de compra cuya entrega daba lugar a una reducción de su retribución dineraria, dispuso lo siguiente:

*“29. (...) existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.*

*30. En efecto, los empleados de Astra Zeneca que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.*

*31. Por otra parte, no cabe dudar de que Astra Zeneca recibe realmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra, contraprestación que además se expresa en dinero, puesto que consiste en una parte de la retribución en metálico de sus empleados.”*

Aunque en un orden de cosas distinto, es de ver que los mismos criterios se vierten en las sentencias de 29 de marzo de 2012, BLM, asunto C-436/10, y de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, las cuales llegan a la conclusión de que el IVA soportado por inmuebles que se usan en parte para los fines propios de la actividad económica y en parte para fines privados del personal de las compañías titulares de los mismos es deducible, en el bien entendido de que la cesión de los referidos inmuebles a las citadas personas está sujeta y no exenta.

No puede este Tribunal sino compartir las conclusiones que se acaban de exponer, de donde se infiere la sujeción al IVA de la cesión a sus empleados de los vehículos de los que la reclamante era arrendataria y, como corolario, la deducibilidad de las cuotas soportadas por ella con ocasión de sus arrendamientos, como así admite igualmente la Inspección de los tributos.

Debe señalarse que a esta misma conclusión, la posibilidad de deducir el IVA soportado por el arrendamiento de vehículos cedidos por las compañías arrendatarias a sus empleados, ya había llegado la DGT en contestaciones de 8 de febrero de 1999, 148-99, y de 24 de abril de 2001, 819-01, sin que, por tanto, el criterio que ahora se confirma pueda ni deba considerarse como novedoso en este particular.

#### **Quinto.**

Sentado lo anterior, la siguiente cuestión por determinar es el alcance conceptual y, de resultas de mismo, cuantitativo, que ha de darse a la sujeción al IVA de la cesión de los vehículos a los empleados.

A este respecto, debe comenzarse por precisar que, en el supuesto de que el vehículo se utilice simultáneamente tanto para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador como para las necesidades privadas del empleado, únicamente constituye retribución en especie sujeta al impuesto la parte proporcional del uso que se realice de los vehículos que se destine a las necesidades privadas del trabajador. No puede ser de otra manera cuando lo que se pretende es el gravamen del consumo privado del mismo, conservándose como empresarial la parte en la que el vehículo sirve a los fines propios de la actividad del cedente.

Lo que se discute en la reclamación de la que ahora se conoce es si para calcular la parte proporcional del uso que constituye la prestación de servicios al empleado ha de computarse la disponibilidad total del vehículo para usos privados, o únicamente el uso efectivo de los mismos, lo que, como es de suponer, arroja resultados distintos.

Esta problemática ya ha sido tratada en numerosas ocasiones por este Tribunal, debiendo adelantarse que se comparte el criterio aplicado por la Inspección, esto es, el de considerar la disponibilidad de los vehículos por parte de los empleados como adecuado para la medida del servicio prestado, pues si bien es cierto que existen pronunciamientos de la Audiencia Nacional en contra, también los ha habido en sentido coincidente con los de aquel. Entre otras, son relevantes las resoluciones de 30 de junio de 2010 (R.G. 00/2202/2009), de 30 de abril de 2009 (R.G. 00/3062/2007), o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 00/0156/2009), la primera de las cuales recoge el criterio reiterado por las anteriores de la siguiente manera (el subrayado es nuestro):



**“CUARTO:** Se trata, por tanto, de determinar si resulta aplicable el criterio de la disponibilidad vinculado a la “facultad de disposición” a todos los empleados que utilizan vehículos cedidos por la empresa o por el contrario, debe modularse la aplicación de tal criterio por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, habida cuenta de la actividad realizada por la sociedad reclamante, dedicada al suministro de piensos y productos veterinarios y agrarios en general. y la existencia en la misma como empleados agrónomos o comerciales que tienen asignada una zona de trabajo en campo, razón por la cual los vehículos que les han sido cedidos resultan necesarios para el desempeño de su actividad.

A dichos efectos, y, tal y como se ha indicado en resolución de este Tribunal de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 156, 157 y 158-09) hay que fijar la posición mantenida al respecto por este Tribunal Central, que en resolución de fecha 16 de septiembre de 2005 (R.G.1893-03), ha indicado en cuanto a la disponibilidad o posibilidad de utilización del bien, lo siguiente:

“ (...) la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 26 de la Ley 18/1991 y 43 de la Ley 40/1998) al definir las retribuciones en especie, se refiere a la "utilización, consumo u obtención para fines particulares, de bienes, derechos o servicios" y no, por tanto, a la simple disponibilidad o posibilidad de utilización. Pero sobre esta tesis hay que formular las dos consideraciones siguientes: A) En primer lugar, la utilización de un bien no implica el manejo o acción del usuario sobre el mismo, sino que es suficiente que dicho bien esté a disposición del poseedor en condiciones para que éste pueda aprovecharlo; así, el artículo 1543 del Código Civil define el arrendamiento de cosas como el contrato en que una de las partes "se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa", de manera que si el arrendatario se limita a tenerla a su disposición sin entrar en contacto con ella seguirá obligado a pagar el precio del alquiler y el arrendador habrá cumplido al darle dicho goce o uso, aunque la otra parte no ejercite su derecho. En el caso de un vehículo, la posibilidad de usarlo para satisfacer las necesidades privadas de desplazamiento personal o familiar del titular del derecho, implica un aprovechamiento o utilización del mismo en el sentido legal, según es evidente si se compara la situación del que tiene tal posibilidad, con la de quien no la tiene.- B) Por otra parte, se observa en el tenor literal de los citados preceptos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que la Ley habla, no sólo de utilización de bienes, sino también de la "obtención para fines particulares, de bienes, derechos o servicios"; se sigue de ello que, aún prescindiendo del argumento anterior llegaríamos a igual conclusión al tener en cuenta que la obtención del derecho a usar el vehículo es una retribución en especie. (...) “

Dicha posición que ha sido mantenida por este Tribunal en numerosas resoluciones, entre otras, las de 2 de febrero de 2006 (R.G. 2263-03), 21 de diciembre de 2006 (R.G. 3581/2005, 3590/2005, 3593/2005 y 3595/2005), 2 de marzo de 2007 (R.G. 2326-04) y 30 de abril de 2009 (R.G. 3062-07), ha sido confirmada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 12 de diciembre de 2007 (recurso contencioso administrativo 48/2005) que ha indicado, entre otras consideraciones, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

<<En relación con la utilización de vehículos por parte de los directivos no se discute la consideración de renta en especie -se efectuó ingreso a cuenta por este concepto- cuando son utilizados para fines particulares, sino la valoración realizada por la Administración. Así, mientras la entidad recurrente realizó el cálculo en función de los días no laborables durante la semana, la Administración determinó el porcentaje en función del tiempo que el vehículo está a disposición de los empleados teniendo en cuenta la duración de la jornada laboral. En consecuencia, lo que la Administración ha considerado es la facultad de disposición que el directivo tiene sobre el vehículo fuera del tiempo que constituye su jornada laboral, mientras que la recurrente estima que la utilización de dicho criterio de reparto no contempla realmente las horas a las que los empleados pudieran dedicar el vehículo a usos privados, por lo que las horas nocturnas o de descanso, así como las correspondientes a las reparaciones necesarias para mantener el vehículo al uso empresarial habrían de excluirse del referido computo.

La Sala estima que la valoración efectuada por la Administración es correcta y se acomoda a la finalidad de la norma, toda vez que lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquel ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario laboral.

Por otra parte, en este aspecto regiría también el principio de carga de la prueba, correspondiendo al sujeto pasivo la acreditación de que fuera de la jornada laboral el vehículo no es utilizado para fines particulares, bien porque lleve un control específico de dicha utilización o porque el mismo tenga de depositarse en locales de la empresa una vez finalizada dicha jornada. De admitirse la tesis de la recurrente, esta debería justificar, no obstante, los períodos de tiempo concretos que cada uno de los vehículos ha estado inutilizado por descanso nocturno del empleado o por reparación, lo que no ha tenido lugar en el supuesto de autos.

Y por lo que se refiere a la utilización del vehículo por parte de los empleados con funciones de venta (...) de los vehículos por los empleados como renta en especie, pues, aun no discutiéndose la consideración de los mismos como vendedores o visitantes médicos, éstos han de estar sujetos a un determinado horario de trabajo fuera del cual el uso del vehículo ha de considerarse como retribución en especie por la misma razón expuesta anteriormente en relación con el uso por parte de los directivos, esto es, porque lo que realmente hay que tener en cuenta para realizar dicha calificación es la disponibilidad del vehículo para fines particulares fuera de la jornada laboral.>>

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia de fecha 13 de febrero de 2008 (JUR/2008/87154) de la Audiencia Nacional que acepta la valoración de la renta en especie realizada por la Inspección y confirmada por este Tribunal Central en atención a la disponibilidad por los trabajadores de los vehículos cedidos:

(...)

Esta posición de la Audiencia Nacional es la que continúa manteniendo este Tribunal Central aún conociendo que con posterioridad, en sentencias de fechas 25 de junio de 2009 (en recursos contencioso administrativos números 71 y 73 de 2007), que citan a su vez la de 13 de abril de 2009, se haya estimado por el citado órgano judicial que para la valoración de la retribución en especie en los casos de uso mixto de un bien, para fines empresariales y privados, debe atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición del mismo. Además de las razones ya expuestas, este Tribunal Central entiende que la normativa del IRPF, a diferencia de la del IVA, que fija una presunción, no contempla ninguna modulación del valor de la retribución en especie en atención a cuál haya sido el uso del vehículo en las horas de trabajo, pudiendo mantenerse que, dado que, por definición, durante las horas de trabajo nadie usa el vehículo para fines particulares, lo único relevante si se quiere distinguir entre unos trabajadores y otros, es modular en atención al número de horas de disponibilidad de cada uno, que son aquellas en las que se puede aprovechar el vehículo para fines particulares, que es lo que la norma del IRPF pretende someter a gravamen."

Este criterio de reparto según disponibilidad aplicable en el ámbito del Impuesto de la Renta sobre Personas Físicas es extensible, también, al IVA, y así lo confirma la doctrina de la Dirección General de Tributos, reproducida nuevamente en la contestación a consulta vinculante V0891-12 (el subrayado es nuestro otra vez):

*"A estos efectos, se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.*

*Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar el uso o destino real del vehículo, los cuales serán valorados por la Administración tributaria.*

No obstante, a los efectos de determinar qué parte de la cesión del vehículo se destina a las necesidades privadas del trabajador y, por tanto, constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto, no son aceptables aquellos criterios que fijen un "forfait" según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares".

De nuevo el criterio que se suscribe encuentra su anclaje en la jurisprudencia comunitaria, como ilustra la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, asunto C-230/94. En ella se discute el alcance que ha de darse a la asimilación a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso de aquellas otras que se efectúan a título gratuito, ello en el contexto de la adquisición de una autocaravana que era objeto, sucesivamente, de cesiones retribuidas a terceros y de uso privado por parte de sus propietarios. Con estos antecedentes, dispuso el TJUE lo siguiente:

*“35. Como ya se ha indicado en el apartado 33 supra, el objetivo del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. Este último siempre tiene la posibilidad de disponer de un bien cuando lo desee; por lo tanto, para determinar, conforme a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11, la base imponible de una operación asimilada a una prestación de servicios con arreglo al apartado 2 del artículo 6, también deben tomarse en consideración los períodos en los cuales un bien se halla a disposición del sujeto pasivo de tal modo que en cualquier momento puede utilizarlo efectivamente para sus necesidades privadas.”*

Este mismo criterio de la referencia de las prestaciones de servicios a la puesta a disposición de sus destinatarios de las utilidades respectivas ha sido reiterado por el TJUE en otras ocasiones, como pone de manifiesto la sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, asunto C-174/00, relativa al uso de instalaciones deportivas, en la que se concluyó como sigue:

*“40. (...) la circunstancia de que la cuota anual sea fija y no pueda vincularse con cada utilización personal del campo de golf no incide en el hecho de que se intercambien prestaciones recíprocas entre los miembros de una asociación deportiva, como aquella de que se trata en el asunto principal, y la propia asociación. En efecto, las prestaciones de la asociación están constituidas por la puesta a disposición de sus miembros, con carácter permanente, de las instalaciones deportivas y de las ventajas vinculadas con ellas y no por prestaciones puntuales efectuadas a requerimiento de los miembros. Existe por tanto una relación directa entre las cuotas anuales que abonan los miembros de una asociación deportiva como aquella de que se trata en el litigio principal y las prestaciones que ésta efectúa.*

*41. Por otra parte, como alega acertadamente el Gobierno del Reino Unido, el enfoque del Gobierno neerlandés permite que prácticamente cualquier prestador de servicios quede exento del IVA recurriendo a los precios «todo incluido», y descartar así los principios de imposición que constituyen la base del sistema común de IVA creado por la Sexta Directiva.*

*42. Por consiguiente, procede responder a la primera parte de la segunda cuestión, letra a), que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva ha de interpretarse en el sentido de que las cuotas anuales que abonan los miembros de una asociación deportiva como aquella de que se trata en el litigio principal pueden constituir la contrapartida de los servicios que ésta presta, pese a que socios que nunca emplean las instalaciones de la asociación o lo hacen esporádicamente tengan que abonar, no obstante, su cuota anual.”*

La conclusión, que se ha reiterado en fecha mucho más reciente (vide sentencia de 3 de septiembre de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, asunto C-463/14, relativa a servicios profesionales cuya fórmula de contratación no atiende a su uso efectivo), no parece que requiera de muchos más comentarios.

En la medida en que se produzca la disponibilidad para el consumo a la que se anuda la tributación por IVA, en el primer caso por la vía de su asimilación a una prestación de servicios a título oneroso, en el segundo, por el cobro mismo de una contraprestación que prescinde de la utilización efectiva de las instalaciones, es procedente la repercusión e ingreso del tributo.

A no otra conclusión ha de llegarse en lo que a la cesión de vehículos a empleados se refiere, siendo que la disponibilidad para uso privado determina el consumo que, por equiparación al que efectúa el consumidor final que adquiere o arrienda directamente el vehículo, debe gravarse en idénticos términos cuando es el empleador quien procede a la adquisición o arrendamiento para su posterior cesión a sus empleados.

Por tanto, y en lo referente al criterio de cálculo del uso privado de los vehículos, ha de desestimarse la pretensión de la actora en cuanto a la aplicación del criterio de uso efectivo, debiendo prevalecer a juicio de este Tribunal, conforme a lo expuesto, el de disponibilidad de los mismos para uso privado de los empleados.

#### **Quinto.**

La segunda cuestión que surge, a partir de la anterior, se contrae a determinar ese porcentaje de disponibilidad en concreto, que la Inspección fija para ambos colectivos -tanto para directivos como para otros empleados como agentes comerciales- en el 80,55%, porcentaje que el reclamante considera desmesurado.



La Inspección basa sus cálculos en la jornada laboral prevista en el correspondiente Convenio Colectivo de las empresas **A S.A., A M S.L.U., y A I G S.L.U.**, publicado en el BOE núm. ..., que no hace distinciones entre los colectivos de trabajadores, por lo que el resultado del porcentaje es igual para ambos. Ante la alegación que en este sentido ya en su momento planteó el reclamante, la Inspección argumenta lo siguiente en el Acuerdo de liquidación (el subrayado es de este Tribunal):

*"Esta actividad probatoria ha sido desarrollada satisfactoriamente, a juicio de la Inspección, pues en su propuesta de regularización considera que en ambos colectivos de trabajadores ha existido una disponibilidad de los vehículos para el desempeño de sus actividades dentro de la jornada laboral. Ahora bien, una vez desplegada tal actividad probatoria por parte de la empresa, procede computar la correspondiente retribución en especie, en la media que concorra la disponibilidad de los vehículos para fines particulares, fuera de la jornada laboral.*

*Al respecto, no existe controversia alguna entre la empresa y la Inspección respecto de la disponibilidad de los vehículos cedidos a directivos, sin perjuicio de que la entidad considere que el criterio de imputación debe ser el uso efectivo, y no la disponibilidad, cuestión que ya ha sido analizada anteriormente.*

*Por el contrario, existe discrepancia entre la empresa y la Inspección respecto de la disponibilidad de los vehículos para el otro colectivo de empleados (comerciales y responsables de instalación de clientes), lo que la entidad niega. A tal efecto, hemos de destacar que, si bien el documento interno número N-509-001 REV. 2, denominado "Política de asignación y gestión de vehículos", prohíbe la utilización del vehículo fuera de la jornada laboral, el obligado tributario, tanto en sus declaraciones ante la Inspección como en su escrito de alegaciones, ha reconocido expresamente que no dispone de sistema alguno de control que permita constatar que los empleados dejan los vehículos en los centros de trabajo a la conclusión de su jornada laboral. Es más, en sus alegaciones incluso reconoce expresamente que los responsables de instalación de clientes se trasladan a su domicilio particular con el vehículo asignado por la empresa cuando se encuentran en turnos de guardia, traslado entre el domicilio y el centro de trabajo que ya indica un uso del automóvil para fines particulares, así como la disponibilidad del automóvil mientras se encuentra en su domicilio particular.*

*Asimismo, a requerimiento de la Inspección, la Jefatura Central de Tráfico ha suministrado información sobre multas impuestas en días no laborales, lo que indica la disponibilidad de los vehículos para fines particulares.*

*En cuanto a la información suministrada por la Jefatura Central de Tráfico, el obligado tributario alega, en primer término, que las multas impuestas a personas que no son trabajadores de la empresa lo fueron después del vencimiento del contrato de arrendamiento, y en uno de los casos, que no especifica, hay un error en la matrícula. Al respecto, debemos señalar que, según se indica en la página 21 del informe ampliatorio al Acta A02, el domingo 19 de junio de 2011 fue impuesta una multa de tráfico cuando el vehículo era conducido por el cónyuge de uno de los trabajadores de la empresa. Pues bien, en la diligencia número 4, de 28 de junio de 2013, se deja constancia de la entrega, por el representante del obligado tributario, de un listado informático de los vehículos, en el que aparece que el vehículo con matrícula 4799 GRT fue asignado al trabajador Don Tomás Casado Hidalgo el 23 de noviembre de 2009, con fecha de vencimiento el 23 de noviembre de 2013, y la multa se impuso a su cónyuge, como ya se ha indicado, el domingo 19 de junio de 2011, es decir, cuando tal vehículo se encontraba asignado al trabajador, lo que desmiente las afirmaciones contenidas en el escrito de alegaciones de la entidad. Igualmente, podemos señalar que la multa impuesta a la entidad el domingo 11 de octubre de 2009 por no haber sido identificado el conductor, corresponde a un vehículo matrícula 2163 GLT, asignado al trabajador Don Manuel Pérez Barral el 14 de abril de 2009, con vencimiento el 14 de abril de 2013, según consta en el listado informático aportado por el obligado tributario, lo que igualmente indica que cuando se impuso la multa de tráfico, el coche se encontraba asignado a dicho trabajador.*

Continuando con esta información, el obligado tributario alega que las multas de tráfico que fueron impuestas en período vacacional, en horas no laborales y en fines de semana, solamente representan un 20,28% del total, porcentaje que, a su juicio, no permite probar el uso privativo de los vehículos. Esta Oficina Técnica debe discrepar del argumento de la entidad, dado que la existencia de tales multas indica que los vehículos quedaron a disposición de los empleados fuera de la jornada laboral. En cualquier caso, si no hubiese sido intención de la empresa permitir dicho uso, y éste hubiera obedecido a la ausencia de controles eficaces, tampoco ha aportado la entidad documentación alguna que acredite la adopción de medidas disciplinarias frente a los trabajadores que hubieran incumplido la obligación de dejar el vehículo en el centro de trabajo al finalizar la jornada laboral. Es más, como ya se ha indicado, la propia entidad reconoce en sus alegaciones que determinados trabajadores se desplazaron con los vehículos a sus domicilios.

Finalmente, y en relación con los responsables de instalación de clientela, el obligado tributario alega que estos trabajadores pueden efectuar horas de trabajo efectivo superiores a las 1.704 anuales previstas con carácter general en el Convenio, a cuyo fin se prevé el pago de los correspondientes pluses, circunstancia que, siguiendo las manifestaciones del obligado tributario, ha quedado acreditada, toda vez que la entidad ha aportado nóminas donde aparece el pago de estos pluses. Este uso exclusivo para la actividad se constata, asimismo, por las dos multas impuestas durante jornadas de guardia, siguiendo las alegaciones del contribuyente.

Respecto a la jornada laboral de estos empleados, a la vista del Convenio publicado en el BOE de 17 de noviembre de 2008, resulta lo siguiente:

- La jornada laboral se determina, en el artículo 19 del Convenio, en 1.704 horas de trabajo efectivo en cómputo anual, sin que se prevea excepción alguna para ningún tipo de trabajador.

- El artículo 20 del Convenio establece el calendario laboral que, con carácter general, será de 40 horas semanales, repartidas de lunes a viernes, y 34 horas semanales entre el 1 de julio y el 31 de agosto, quedando excluidos de este reparto de la jornada laboral las plantas de producción y los call centers, que deberán regirse por el calendario que se establezca para cada una de estas actividades. También se indica que podrá establecerse otro reparto para la mejor organización del trabajo, sin que suponga un incremento del número anual de horas de trabajo.

- El artículo 31 del Convenio indica que las horas extraordinarias solo podrán realizarse en casos excepcionales.

- En cuanto al régimen retributivo, el artículo 29 contempla los pluses por servicios de guardia, pero en ningún caso dicho precepto establece incremento alguno de la jornada laboral en cómputo anual.

En consecuencia, del contenido del Convenio no se desprende incremento alguno de la jornada laboral, en cómputo anual, de los empleados que efectúan servicios de guardia, sin perjuicio de la distribución que corresponda efectuar de sus jornadas laborales, en función de las peculiaridades de tales actividades. Estos pluses en ningún caso se califican como retribuciones por horas extras, encontrándose regulado el régimen económico de estas últimas en el artículo 31 del citado Convenio. Es más, el propio artículo 29, apartado 3.2, separa claramente los pluses por el servicio de guardia de 24 horas de las horas extras que pudieran corresponder al trabajador, cuando fuese necesario realizar desplazamientos para resolver las incidencias; es decir, el cobro del plus por el servicio de guardia no implica incremento alguno de la jornada laboral en cómputo anual establecida en el Convenio para todos los trabajadores y, evidentemente, en ningún caso impide imputar una retribución en especie por la disponibilidad del vehículo para fines particulares."

La reclamante, por su parte, señala en sus alegaciones que si bien es cierto, como indica la Inspección, que determinadas sentencias de la Audiencia Nacional se inclinan por el criterio de la disponibilidad para uso particular -asunto ya despachado en el fundamento de derecho anterior-, en ellas en ningún caso se aboga por un porcentaje tan elevado como el del 80,55% aplicado en el presente caso, quedándose en todas ellas en un intervalo de entre el 50 y 60%, citando las sentencias de 30 de marzo de 2011 (rec. 83/2011), de 15 de junio de 2011 (rec. 225/2010), de 25 de enero de 2012 (rec. 381/2010) y de 28 de marzo de 2012 (rec. 461/2010).

Así, reproduce la interesada en sus alegaciones: "(...) la sentencia de 1 de diciembre de 2010 (REC. 194/2009), aun aplicando el criterio de disponibilidad defendido por la Oficina Técnica, en un supuesto de directivos, no aplica una mera fórmula matemática, sino que la disponibilidad en estos casos queda condicionada a tener que atender a las exigencias de la empresa fuera del horario de trabajo, lo que conduce a la Sala a un porcentaje del 50%."

Insiste asimismo en que ha quedado demostrado que para el colectivo de los agentes comerciales y los RIC (responsables de instalación de clientela), es necesaria su absoluta disponibilidad, que queda plasmada en el Convenio, cuyo Capítulo VI regula pluses por servicios de guardia y el servicio de 24 horas destinado a la resolución de incidencias que puede implicar el desplazamiento hasta el lugar de las misma. A su entender, el Convenio sí que prevé que la jornada laboral de los empleados RIC pueda experimentar incrementos.

Pues bien, tampoco en este punto puede aceptarse la tesis del reclamante. Si bien es cierto que las sentencias citadas se quedan en porcentajes de entre el 50 y 60%, lo hacen por particularidades del caso en cuestión, que no son aplicables al presente. Así, la de 30 de marzo de 2011 (rec. 83/2011), versa sobre un supuesto en el que la Inspección determinó en su regularización en IVA un porcentaje inferior al de IRPF. La Sala se manifiesta en este punto contraria al principio de estancamiento y determina aplicar el porcentaje que en IVA había sido aceptado por la Administración. En la de 15 de junio de 2011 (rec. 225/2010), no se trata la cuestión concreta del porcentaje

aquí analizada. La de 25 de enero de 2012 (rec. 381/2010), confirma lo regularizado por la Administración, concluyendo la Sala que se ha de aplicar el 50% tal y como ya había hecho aquella, porque este porcentaje había sido el admitido a efectos del IVA. Y en la de 28 de marzo de 2012 (rec. 461/2010), se concluye que entre el porcentaje del 69,08% concluido por la Administración, considerando una jornada de ocho horas diarias, y el del 40% alegado por la actora, la Sala determina el 50% al considerar que la jornada laboral normalmente sí podía alargarse hasta las 12 horas, cuestión que aquí -que la jornada laboral normalmente se alargara- no está probada.

Además, a diferencia de los casos tratados por las sentencias señaladas, en el presente la Administración ha regularizado en consonancia tanto el IRPF como el IVA, impuesto aquel que también formaba parte de los conceptos investigados en el procedimiento, y en cuya liquidación se empleó el mismo porcentaje del 80,55% en cuanto a disponibilidad de los vehículos para uso particular.

En cuanto a la posibilidad de tomar un porcentaje inferior de tiempo en que está disponible para uso particular el vehículo considerando las características particulares de los responsables de instalación de clientela (RIC), este Tribunal comparte lo señalado por la Inspección en el extracto reproducido del Acuerdo de liquidación: en el Convenio Colectivo, efectivamente se establece un número de horas trabajadas anuales de 1.704 sin hacer distinciones entre los distintos grupos profesionales. El hecho de que los RIC, por las características particulares de su trabajo, que evidentemente diferirán de las tareas de los directivos, tengan que hacer guardias o prestar servicio de 24 horas, no significa necesariamente que su cómputo anual de horas trabajadas sea superior a 1.704, sino que ese mismo número de horas se distribuyen de manera diferente. Así se desprende igualmente del propio Convenio en el Capítulo sobre el régimen retributivo, en el que se regulan los "pluses" correspondientes a servicios de guardia, noches o festivos trabajados, distinguiéndose de las horas extraordinarias, que vienen reguladas en un artículo aparte, el 31, de lo cual se puede deducir que el hecho de que un trabajador perciba un plus por guardias no significa que haya hecho horas extraordinarias que impliquen un mayor cómputo anual de horas trabajadas.

Por otra parte, la Sentencia de 1 de diciembre de 2010 (rec.194/2009), reproducida por el interesado en sus alegaciones en su defensa, no lo es de manera completa, y omite lo aquí subrayado por este Tribunal, sin lo cual lo dicho por la Audiencia Nacional adquiere un sentido bien distinto, como se puede comprobar:

*"Respecto al personal directivo, ya hemos señalado que estamos ante un supuesto distinto. En este caso, la cuestión se reduce a ponderar si deben prosperar los porcentajes aplicados por la Administración, prácticamente el 80 % de utilización por el personal directivo, o, por el contrario, debe prevalecer el establecido por la Empresa, que lo ha considerado en el 50 %. Pues bien, esta Sala llega a la conclusión que debe mantenerse este último, ya que, según señala la actora no existe jornada reglamentada para este personal, que está fuera del Convenio Laboral aplicado al personal del departamento de ventas. En segundo lugar, aunque ello suponga de algún modo variación en cuanto a los criterios sustentados en las sentencias invocadas por el Abogado del Estado, consideramos que la disponibilidad real del vehículo ha de predicarse normalmente no solo por parte de su titular, sino por familiares o personal de su entorno para los que está disponible, y no cabe duda que esta disponibilidad queda condicionada al tener que atender el directivo las exigencias de la empresa, con la posibilidad de utilización para tal fin fuera de la jornada de trabajo habitual, que la Administración ha considerado por completo en su determinación porcentual."*

Como se ha visto esto tampoco se asimila a la presente, en el que el Convenio que fija el número de horas trabajadas afecta a todos los grupos profesionales de la empresa incluidos los directivos, sin que del mismo se deduzcan distinciones por esta causa.

Por tanto, los porcentajes que representan la disponibilidad privada de los vehículos para cada uno de los grupos profesionales, han quedado suficientemente demostrados por la Inspección, desestimándose las alegaciones a este respecto.

#### **Sexto.**

Por lo que atañe a la sanción, alega el reclamante en primer lugar la inexistencia del tipo infractor al considerar la liquidación improcedente. Visto lo concluido en los anteriores apartados, en los que se confirma la regularización practicada por la Inspección, procede desestimar igualmente este primer motivo.

Por otra parte, alega falta de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad, centrándose ésta a su modo de ver en una argumentación negativa sobre la ausencia de concurrencia de causas eximentes de responsabilidad,

en concreto en la ausencia de la causa de exoneración que establece el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria.

Cabe precisar previamente que la Inspección consideró únicamente como sancionable el ajuste relativo a la retribución por el uso de los vehículos cedidos a otros empleados distintos de los directivos, pues sobre éstos últimos sí se había imputado retribución en especie, aunque en un porcentaje inferior al regularizado, mientras que en relación con los otros empleados, el contribuyente no imputó retribución alguna al haber autorizado su uso únicamente para los fines de la actividad. Así pues, el análisis sobre la motivación se refiere a la apreciación de culpabilidad en relación con este último ajuste.

Pues bien, en cuanto a la motivación o insuficiencia de la misma en el acuerdo aquí analizado, toda imposición de sanción en el ámbito administrativo requiere la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo.

Es, por tanto, necesaria la apreciación de culpabilidad, sea ya en grado de dolo, ya en grado de negligencia no admitiéndose en nuestro ordenamiento jurídico la responsabilidad objetiva o por el resultado.

Dice en relación con este punto el artículo 183 de la Ley General Tributaria: "1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."

Además, esta apreciación de culpabilidad debe estar claramente motivada en el Acuerdo de imposición de sanción, estableciendo así el artículo 211.3 de la Ley General Tributaria:

*"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."*

En este punto el interesado basa sus alegaciones fundamentalmente en las mismas cuestiones que ya fueron planteadas durante el procedimiento inspector, como es la interpretación razonable de la norma como causa eximente de responsabilidad en cuanto al porcentaje aplicable en cuanto al uso mixto de los vehículos de determinados trabajadores, ya que los pronunciamientos judiciales no son claros y es una cuestión controvertida, y vuelve a citar en su defensa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de enero de 2012, recurso 381/2010, en la que se considera que hay ausencia de culpabilidad en un supuesto que sería idéntico al suyo, pues el haber considerado suficiente la existencia de una prohibición genérica de no utilizar los vehículos a los trabajadores fuera de su horario laboral como para que esto no sucediese, sin disponer de control del cumplimiento de la medida, podrá merecer juicio negativo, pero no constituir una conducta sancionable.

La Inspección, por su parte, dedica gran parte del acuerdo sancionador al punto de la apreciación de la culpabilidad (páginas 33 y siguientes), en las que igualmente contesta a las alegaciones del interesado. Así, se señala, entre otras cosas, lo siguiente:

*"La empresa debería haber sido consciente que la eliminación o ausencia de medidas de control, facilitaban la plena disponibilidad del vehículo por parte de los usuarios, (...), y ello con independencia de las razones que motivaron tal decisión. La propia entidad ha señalado en las alegaciones presentadas contra el acta, que esta decisión estuvo motivada por el excesivo coste para su implementación, debido a la dispersión de los centros de trabajo. Esta forma de actuar de la empresa, y las consecuencias que generaron, tiene implicaciones fiscales, no desconocidas para la misma, prueba de ello es que en los vehículos cedidos al personal directivo, con plena disponibilidad imputó ciertas rentas en especie, y practicó el correspondiente ingreso a cuenta, por la parte de la jornada en la que estimó un uso del vehículo para fines particulares."*

*Todas estas circunstancias llevan a la Inspección a valorar que era exigible otra conducta absolutamente diferente por parte de la entidad para estimar que su actuación fuera diligente y que, en consecuencia, la conducta de la entidad ha sido cuando menos negligente."*

(...)

*Respecto a las alegaciones del obligado tributario, debemos añadir que las consideraciones que efectúa en relación con la existencia de diversos pronunciamientos de la Audiencia Nacional respecto al criterio aplicable para*



el porcentaje de imputación en los supuestos de vehículos de uso mixto (disponibilidad o uso efectivo), se ha tenido en cuenta por el Instructor para considerar no sancionable el ajuste correspondiente a los ingresos a cuenta sobre las rentas en especie imputables a los directivos que tuvieron a su disposición los vehículos para fines laborales y personales. Efectivamente, si bien es mayoritaria en la Audiencia Nacional la aplicación del criterio de disponibilidad, hay pronunciamientos del órgano jurisdiccional que se decantan por el criterio del uso efectivo, lo que pudo generar una duda razonable en la empresa que excluiría la culpabilidad en su conducta, máxime si se tiene en cuenta que es con posterioridad a los ejercicios comprobados cuando se ha asentado definitivamente el criterio de disponibilidad en el órgano jurisdiccional (merced a la reiteración de este criterio en las sentencias de 25 de enero de 2012, recurso número 381/2010, y 28 de marzo de 2012, recurso número 461/2010). No obstante, en el supuesto de los vehículos cedidos a otros empleados, la empresa no imputó renta en especie alguna, y por tanto lo que se cuestiona en este caso no es si el criterio de imputación de la renta en especie fue correcto, dado que nada se imputó a los trabajadores.

(...), la empresa tenía pleno conocimiento de que los trabajadores estaban haciendo un uso de los vehículos para fines particulares (uso éste expresamente prohibido por la entidad), dado que la Dirección General de Tráfico había impuesto diversas multas por infracciones de tráfico en jornadas y horas no laborales, lo que debería haber dado lugar, bien a la imputación de retribuciones en especie al quedar disponibles los vehículos para fines particulares, bien a establecer rigurosos controles del cumplimiento de la prohibición del uso para fines particulares, así como las correspondientes medidas sancionadoras a los trabajadores que incumplieron tal prohibición, lo que no hizo en ningún momento".

Pues bien, cabe atender a las pretensiones del reclamante, entendiéndose este Tribunal que es trasladable lo señalado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de enero de 2012 (rec. 381/2010), citada por el interesado en su defensa, según la cual:

"En el escrito de demanda la actora considera que se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia, ya que en el acto de liquidación la Inspección aplicó el artículo 46 que regula las "Rentas en especie" y trasladó la carga de la prueba a la actora, quien llevó a efecto prueba, si bien la Administración consideró que no había acreditado la inexistencia de disponibilidad de los vehículos y con ello que existió disponibilidad por parte de los trabajadores, pero significa que tampoco la Administración prueba la existencia de disponibilidad, sino que la resolución sancionadora viene de considerar la inexistencia de una prueba suficiente por parte del obligado para acreditar una indisponibilidad de uso. Rechaza que pueda sancionarse con la manifestación de que no resulta creíble y que lo relevante era la disponibilidad de uso.

Pues bien, lo indicado, que se compatibiliza con lo apreciado en autos, resulta suficiente para dejar sin efecto la sanción, ya que si bien la Sala ha confirmado la liquidación tras considerar que compete a la hoy actora la carga de la prueba, y efectuar su valoración con el resultado de estimar que no ha cumplido esa carga, la conclusión no se considera suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia que otorga el artículo 24 de nuestra Constitución.

La posibilidad de que la Empresa haya estimado que la prohibición genérica de utilizar los vehículos por parte de los trabajadores era suficiente para que los mismos no hicieran uso de los mismos, podrá merecer un juicio negativo en cuanto a su actuación cara a la eficacia en su funcionamiento, y llevar a considerar que no era suficiente, y que realmente se ha dejado la disponibilidad de los vehículos a los trabajadores, y con ello que procede la liquidación practicada, mas no puede constituir sin más, una infracción sancionable. El "no es creíble" que es aceptado por la Sala a los efectos de la liquidación considerándolo suficiente a la hora de liquidar no puede, sin más, extrapolarse en cuanto a la sanción."

Efectivamente, si bien se consideran suficientes para la práctica de la liquidación los elementos probatorios planteados por la Inspección -la falta de control del cumplimiento de la obligación de no utilizar los vehículos fuera del horario laboral, así como las respuestas de los requerimientos de la Jefatura Central de Tráfico que evidencian que tal prohibición se incumplió-, dichos elementos no pueden considerarse prueba suficiente de la culpabilidad del contribuyente por no haber practicado el correspondiente ingreso a cuenta, sin que por tanto se vea desvirtuada su presunción de inocencia.

En consecuencia, se estima la alegación sobre este punto del actor, quedando anulada la sanción impuesta.



Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

#### **ACUERDA**

- DESESTIMAR la reclamación con R.G. 2789/2014 interpuesta contra el acuerdo de liquidación referenciado, confirmando por tanto el acuerdo impugnado por resultar ajustada a Derecho, y

- ESTIMAR la reclamación con R.G. 6601/2014, interpuesta contra el acuerdo sancionador referenciado, anulando por tanto la sanción impuesta.

[Volver](#)

[Final del formulario](#)

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.