

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

Referencia: NFJ033180

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 13 de abril de 2009

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 439/2006

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie. Valoración. Vehículos.** Para la valoración de la retribución en especie en los casos de uso mixto de un bien, para fines empresariales y privados, es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales del trabajador, por lo que el criterio adoptado por la Inspección para determinar la renta en especie consistente en la facultad de disposición del empleado, no puede ser acogido si no resulta modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el mismo, debiendo, en consecuencia, atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición. Ver comentario a la Sentencia.

**PRECEPTOS:**

Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 43 y 44.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

**PONENTE:***Doña Esperanza Córdoba Castroverde.***SENTENCIA**

Madrid, a trece de abril de dos mil nueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 439/2006, se tramita a instancia de la Entidad WYETH FARMA, S.A., representada por el Procurador D. J... B... M..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de septiembre de 2006, relativo al IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, ejercicios 1999 -mayo a diciembre-, 2000, 2001 y 2002, en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del recurso la de 517.072,77 €, si bien sólo la cuota de la liquidación correspondiente al ejercicio 2002 supera la suma de 150.253,03 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La parte indicada interpuso en fecha 2-11-2006 este recurso respecto de los actos antes aludidos. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos que estimó aplicables, concretando su petición en el Suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

«Que teniendo por presentado este escrito en tiempo y forma, tenga por formalizado escrito de demanda en el recurso contencioso-administrativo seguido bajo número de autos 439/2006, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de septiembre de 2006 que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra los Acuerdos del Inspector de Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 7 de julio de 2005, recaídos en

los expedientes derivados de las Actas firmadas en disconformidad números ...2195, ...2441, ...2450 y ...2484 por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002, y dicte Sentencia por la que se anule dicha resolución y los actos administrativos de que ésta trae causa.»

#### **Segundo.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

«Que tenga por contestada la demanda deducida en el presente litigio y, previos los trámites legales, dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con expresa imposición de las costas a la demandante.»

#### **Tercero.**

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, fue acordada por Providencia de fecha 11-7-2007. Siendo el siguiente trámite el de conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones. Por providencia de fecha 16-3-2009 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 1-4-2009, en que efectivamente se deliberó y votó.

#### **Cuarto.**

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que Regula la Jurisdicción. Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> ESPERANZA CÓRDOBA CASTROVERDE, Magistrada de esta Sección.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

En el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad WYETH FARMA S.A. se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de fecha 28 de septiembre de 2006, por la que resolviendo, en única instancia, las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las liquidaciones practicadas por la Oficina Nacional de Inspección de fecha 7 de julio de 2005, dictadas en los expedientes núms. 100-02-11/04, 100-02-12/04, 100-02-13/04 y 100-02-14/04, relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ingresos a cuenta retribuciones en especie, ejercicios 1999 -mayo a diciembre-, 2000, 2001 y 2002, acuerda: «Desestimarlas y confirmar los acuerdos impugnados».

#### **Segundo.**

La adecuada resolución del recurso exige partir de los datos que, a renglón seguido, se relacionan y que resultan del expediente remitido a la Sala.

El 4 de marzo de 2005 la Oficina Nacional de Inspección incoó a la entidad hoy recurrente cuatro actas de disconformidad, núms. ...2404, ...2450, 709...41 y ...2195, por el concepto impositivo y períodos referidos, en las que se hacía constar, básicamente, que la entidad puso vehículos automóviles a disposición de determinados empleados, que podían ser utilizados tanto para actividades de la compañía como para su uso particular, sin que, a juicio de la Inspección, a los efectos de la valoración de la renta en especie que señala el artículo 44.1.primero, b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se haya imputado correctamente el tiempo dedicado a fines particulares que fue del 79,9% para los agentes vendedores y el 80,7% para el resto del personal sobre el tiempo total.

La Inspección, en su informe ampliatorio al acta, fundamenta la propuesta de regularización en base a que la empresa sólo ha considerado como tiempo dedicado a fines particulares de los vehículos el período de

vacaciones, días festivos y fines de semana (para los agentes vendedores sólo el domingo) sin incluir importe alguno por las horas fuera de jornada de los días laborales, siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos. Por ello, se debe calificar como renta la mera facultad de disposición o susceptibilidad de uso particular con independencia de que exista o no utilización efectiva para dicho fin, por lo que la Inspección entiende que la entidad debe computar también como uso privado la parte proporcional de las horas que estando el vehículo a disposición del empleado, no estén dentro de la jornada laboral, incluyéndose tanto el tiempo de transporte o desplazamiento al lugar de trabajo como las horas de descanso.

Una vez presentados los correspondientes escritos de alegaciones por parte de la interesada, el Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional, en fecha 7 de julio de 2005, dictó los correspondientes acuerdos de liquidación, confirmando las propuestas de liquidación contenidas en las actas.

Contra los actos de liquidación tributaria, notificados el 11 de julio de 2005, se interpuso por la interesada las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante escrito de 3 de agosto siguiente, alegando en defensa de su derecho que:

1) Al amparo de la Ley 40/1998 de IRPF únicamente procede computar la existencia de renta en especie en función del uso o utilización efectiva que del bien o derecho se realice por el empleado y no en función de la posibilidad de que se utilice.

2) La mayoría de los empleados, usuarios de los vehículos, son visitantes médicos lo que implica el uso del vehículo para el ejercicio de su empleo.

3) La Inspección, no obstante, en virtud de lo dispuesto en la Ley del IVA, ha utilizado el criterio de utilización efectiva del vehículo para el rechazo de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

4) La Administración deberá probar la presunción de que dichos vehículos fueron utilizados para fines particulares.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, previa acumulación de las reclamaciones interpuestas, dictó en fecha 28 de septiembre de 2006 la resolución, ahora combatida, por la que dispuso desestimar las reclamaciones y confirmar los actos impugnados.

### Tercero.

La cuestión controvertida se centra en determinar la forma de calcular la retribución en especie, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que supone la entrega por la actora de vehículos automóviles a sus empleados para destinarlos a un uso mixto, laboral y particular.

Hay que partir de que en los ejercicios controvertidos, 1999 a 2002, resulta de aplicación la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que define las rentas en especie como «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda».

Dispone el artículo 44.1, en su apartado 1, que:

«1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) (...)

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

- En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

- En el supuesto de uso, el 20 por 100 anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.»

Es decir, que la utilización de vehículos se contempla por la legislación en una doble vertiente, empresarial y particular, de modo que si el uso o disfrute es para fines particulares se califica como «retribución en especie» mientras que si la utilización del vehículo es para el cumplimiento de fines propios de la actividad no tiene tal consideración, y corresponde al sujeto pasivo que pretenda una u otra calificación acreditar los hechos determinantes de la misma, de forma que, en caso contrario, el criterio de valoración será el legal, es decir, el fijado por la propia norma (en este sentido sentencia de esta Sala y Sección de 12 de diciembre de 2007).

En supuestos como el que se enjuicia, de uso mixto de los vehículos, la cuestión nuclear se centra en determinar el cómputo de su uso para fines particulares, que es lo único que constituye «retribución en especie». Tal y como afirma el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución que se revisa, para cuantificar la retribución en especie, «deberá tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad de que se trate, las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el vehículo, y el destino efectivo para unos u otros fines», criterio mantenido por dicho Tribunal en resoluciones de 29 de junio de 2006, entre otras.

En el presente supuesto, la Administración fundándose en el criterio de la disponibilidad, que se sustenta en la facultad de disposición que el trabajador tiene sobre el vehículo fuera del horario que constituye su jornada laboral, estimó que existía, en los ejercicios 1999 a 2002 comprobados, una disponibilidad para uso personal de un 79,9% para los comerciales y de un 80,70% para los directivos. Este porcentaje de imputación viene a reconocer como uso de empresa exclusivamente las horas laborables previstas en el Convenio, presumiendo la existencia de retribución en especie por el resto del tiempo.

Frente a ello ha sostenido la entidad recurrente, desde el inicio, que la disponibilidad para uso personal en el caso de los comerciales es del 25% y para el resto del personal del 40%.

#### Cuarto.

La Sala considera excesiva la imputación efectuada por la Inspección del uso privado de los vehículos, que ha sido calculado teóricamente a través de una operación resultante de aplicar el criterio de disponibilidad. Este exceso de imputación se considera todavía más patente en el caso de los comerciales.

En efecto, se aprecia respecto del criterio de disponibilidad que no se corresponde adecuadamente con el tenor literal del artículo 43 de la Ley del Impuesto que alude a la «utilización» y no a la «facultad de utilización», y fundamentalmente que dicho criterio no resulta íntegramente trasladable en algunos supuestos, como el de los visitantes médicos, en que los vehículos cedidos por la empresa constituyen su instrumento de trabajo.

Pero es que, además, tal y como señala la parte, el criterio de disponibilidad no fue aceptado por la propia Inspección en la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios, sosteniéndose por el Inspector-Jefe en el correspondiente acto administrativo:

«Pues bien, en el presente caso no puede decirse que la afirmación base haya quedado debidamente demostrada por la inspección tributaria toda vez que del hecho de que los vehículos en cuestión hubiesen sido puestos a disposición de los empleados de la Entidad de forma ininterrumpida y por periodos de tiempo continuados sin exigir que, al término de la jornada laboral, los vehículos citados debieran depositarse en locales señalados por la Entidad, no puede deducirse que los referidos vehículos fuesen utilizados para usos particulares de los empleados durante todas las horas restantes.»

Ello motivó que la Sección Sexta de esta Sala, en Sentencia de fecha 25 de abril de 2008, dictada en el recurso núm. 472/2006 interpuesto por la misma entidad recurrente, WYETH FRAMA S.A., en relación con la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002, señalara en su fundamento jurídico cuarto:

«En su primer argumento, la parte actora mantiene que el criterio a tener en cuenta para determinar el porcentaje de utilización de un vehículo, bien a actividades empresariales, bien a actividades particulares, ha de ser el criterio de la utilización efectiva, no el criterio de la disponibilidad.

Debe decirse que tal argumento puede oponerse frente a la propuesta de regularización contenidas en las actas, pues efectivamente la Inspección basó las actas en dicho criterio de la disponibilidad, esto es, computó el tiempo durante el que los vehículos estaban a disposición de los empleados, que comprendía tanto la jornada laboral como el resto de la semana fuera de la jornada laboral, ya que los empleados no tenían -que- dejar los vehículos en la empresa al término de su trabajo, de tal manera que la proporción de utilización empresarial o privada de los vehículos era igual a la proporción que representaba en número de horas laborales sobre el número de horas durante las cuales los empleados tenían el vehículo a su disposición.

Sin embargo, tal forma de cómputo no es considerado correcto por el acto administrativo de liquidación tributaria, que expresamente rechaza que pueda presumirse que los vehículos sean utilizados para usos particulares de los empleados durante todas las horas no laborales. El acto administrativo de liquidación tributaria acoge el criterio de computar únicamente la utilización efectiva de los vehículos para determinar, únicamente dentro de dicho tiempo de utilización efectiva, el grado de afectación a actividades empresariales. Este criterio de la utilización efectiva aceptado por el acto administrativo de liquidación tributaria es el propugnado por la parte recurrente, por lo que puede decirse que no existe discrepancia entre las partes en este punto.»

La Sala estima que para la valoración de la retribución en especie en los casos de uso mixto de un bien, para fines empresariales y privados, es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales del trabajador, de tal forma que el uso privado que un comercial da a un vehículo cedido por la empresa es más residual que el que le da otro empleado que necesite el vehículo en menor medida, como es el caso de los directivos de la empresa. Así ha sido reconocido por la Dirección General de Tributos en las consultas de 29 de febrero de 2000 y 9 de marzo de 2001, citadas por la parte actora, en las que recoge que «en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, de acuerdo con un criterio de reparto en el que, teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa...» y en la propia resolución del TEAC que se enjuicia en la que se señala que «para cuantificar la retribución en especie, deberán tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad de que se trate, las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el vehículo, como el destino efectivo para unos u otros fines».

Buena prueba de la importancia que ha de darse a las características del trabajo desempeñado por el empleado a efectos de la valoración de la retribución en especie, es que tal circunstancia ha sido expresamente recogida en los acuerdos de la Oficina Técnica que sobreseen los expedientes sancionadores.

Conforme a cuanto antecede, la Sala comparte la alegación de la parte de que el criterio adoptado por la Inspección para determinar la existencia de renta en especie, posteriormente confirmado por el TEAC en la resolución que se revisa, consistente en la facultad de disposición del empleado, no puede ser acogido si no resulta modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo, en consecuencia, atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición.

Partiendo, pues, de que, tal y como la Inspección reconoce en su informe ampliatorio, «los empleados usuarios de los vehículos son mayoritariamente agentes vendedores», en concreto visitantes médicos que realizan continuos desplazamientos a municipios y provincias distintos de donde residen o tienen su centro de trabajo, y partiendo, asimismo, de que el vehículo es para éstos un instrumento imprescindible de trabajo, la conclusión que se alcanza es que no puede este Tribunal compartir que el porcentaje atribuible a los comerciales para uso privado o particular sea del 79,30% señalado por la Inspección por el solo hecho de tenerlo a su disposición, máxime teniendo en cuenta que, como afirma la recurrente y no resulta desvirtuado de contrario, tales empleados carecen de un lugar fijo de trabajo (mesa, despacho...) en sede de la compañía, ya que, se reitera, su trabajo consiste en desplazarse a los centros hospitalarios para la venta de los productos de la sociedad recurrente por todo el territorio, así como tampoco el porcentaje del 80,30 atribuido para el resto de personal.

#### Quinto.

Sostiene la recurrente, como ya hiciera desde el inicio, un porcentaje medio de utilización empresarial ascendente al 75% para los visitantes, y del 60% para el resto de personal, alegando que dicho criterio guarda relación con el adoptado para calcular las cuotas de IVA deducible para el mismo periodo, criterio que utiliza como base los kilómetros realizados en los desplazamientos.

Considera la Sala que debe acogerse el porcentaje determinado por la Sección Sexta de esta Sala en la Sentencia de fecha 25 de abril de 2008, anteriormente referida, relativa a la liquidación correspondiente al IVA de



los mismos ejercicios comprobados, en la que por dicha Sala se determinó que en el caso de los visitantes médicos debía aceptarse la declaración de la empresa recurrente de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un 75%, y para el resto de empleados se aplicaba la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un porcentaje del 50%.

En primer término, porque correspondía a la Administración probar, fundamentalmente en el caso de los visitantes médicos, que la imputación de uso privado realizada por la empresa no se correspondía con la realidad, sobre todo teniendo en cuenta que la sociedad aportó prueba suficiente de las imputaciones realizadas en su día. Frente a ello la Administración, incumpliendo el principio de la carga de la prueba recogido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, se ha limitado a realizar un cálculo teórico fundado en el criterio de la disponibilidad que, como se ha expuesto, no se corresponde con el tenor literal del artículo 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que, además, no fue aceptado por la Inspección en la liquidación tributaria correspondiente al IVA de los mismos ejercicios.

En segundo término, porque si bien es cierto, tal y como se recoge en la resolución del TEAC que se revisa, que se trata de dos impuestos diferentes respecto de los cuales rige el principio de estanqueidad, sin embargo, no es menos cierto que pese a ello las pruebas aportadas son las mismas en ambos procedimientos, por lo que siendo idéntico el material probatorio resulta conforme al principio de seguridad jurídica que las conclusiones que se alcancen respecto de ambos procedimientos no sean diferentes.

En último término, si bien en el ámbito del IRPF las normas que regulan la delimitación y valoración de las rentas en especie consistentes en la entrega de vehículos -artículos 43 y 44 LIRPF- no contemplan presunción legal alguna para hallar el grado de utilización de los vehículos, sin embargo nada impide que la Sala considere conforme a Derecho acudir al porcentaje fijado en el IVA para la misma sociedad y que aplica para los visitantes médicos el porcentaje de afectación de los vehículos a la actividad empresarial declarado por la propia sociedad, ascendente al 75%, y para el resto de empleados la presunción legal de afectación de los vehículos a actividades empresariales consistente en un 50%, que no es el declarado por la sociedad ni tampoco el aplicado por la Inspección, pero que se considera conforme a las características de los puestos de trabajo desempeñados por los trabajadores y a la efectiva utilización del bien.

Conforme a cuanto antecede, procede aceptar en el caso de los visitantes médicos la declaración de la empresa recurrente de afectación de los vehículos a actividades empresariales en un 75%, y determinar para el resto de los empleados un porcentaje de afectación de los vehículos a las actividades empresariales en un 50%.

#### **Sexto.**

En virtud de lo expuesto, procede la estimación parcial del recurso con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

De conformidad con el artículo 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998 no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

### **FALLO**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad WYETH FARMA S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de septiembre de 2006, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud, ANULAR la resolución impugnada y los acuerdos de liquidación de que trae causa en cuanto al porcentaje de afectación de los vehículos a actividades empresariales que será del 75% declarado por la entidad para los visitantes médicos y del 50% para el resto de empleados de la empresa, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, CONFIRMANDO en lo demás la resolución recurrida.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada-Ponente en la misma, Ilma. Sra. D.<sup>ª</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.