

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ041483

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 1 de diciembre de 2010

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 194/2009

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie. Supuestos incluidos. Valoración. Vehículos. No existe retribución en especie en el supuesto de los trabajadores del departamento de ventas por la utilización privada de los vehículos adquiridos por la empresa empleadora mediante contrato de renting al derivar ese uso privado de una relación contractual entre la compañía de renting y cada uno de los empleados por el que la compañía de renting cobra un precio a los empleados. Por otro lado, el porcentaje de aplicación del personal directivo es del 50 por ciento, tal como ha aplicado el sujeto pasivo.

PRECEPTOS:

Ley 40/1998 (Ley IRPF), arts. 43, 44 y 82.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), arts. 46 y 47.
RD 214/1999 (Rgto. IRPF), disp. adic. segunda.
Ley 58/2003 (LGT), art. 69.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 95.3.

PONENTE:

Don Tomas Garcia Gonzalo.

SENTENCIA

Madrid, a uno de diciembre de dos mil diez.

La Sala constituida por los Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso-administrativo número 194/09, interpuesto por UNILEVER ESPAÑA S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales D.ª M... D... d... l... P... C..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de abril de 2009, que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 12 de noviembre de 2007, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2002, 2003 y 2004, ingresos a cuenta retribuciones en especie y sanción e importes de 37.065,31, 33.462,97 y 33.791,38 euros, respectivamente; habiendo sido parte en las presentes actuaciones, además del actor, la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Interpuesto el recurso, previos los oportunos trámites, se confirió traslado a la parte actora para que en el término de veinte días formalizase la demanda, lo que llevó a efecto en escrito presentado el 30 de octubre de 2009, en el que, tras exponer los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que estima aplicables, recaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución del TEAC aquí impugnada y los actos administrativos de que ésta trae causa.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó la demanda en escrito presentado el día 10 de diciembre de 2009, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró aplicables, recaba sentencia que desestime el recurso y confirme la resolución impugnada, por ser conforme a derecho.

Tercero.

Acordado el recibimiento del recurso a prueba, por auto de 15 de diciembre de 2009, se ha practicado documental, consistente en incorporar a los autos los documentos aportados por la demandante.

Cuarto.

Por diligencia de ordenación de 16 de marzo de 2010, se abrió el trámite de conclusiones que han evacuado las partes, por su orden, con el resultado que obra en autos.

Tras haberse suspendido el señalamiento fijado para el día 14 de julio de 2010, por providencia de esa misma fecha se ha señalado para votación y fallo el veinticuatro del pasado mes de noviembre, fecha en que ha tenido lugar.

La cuantía del recurso es de 88.404,28 euros.

Ha sido PONENTE el Magistrado Ilmo. Sr. D. TOMÁS GARCÍA GONZALO, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Para determinar las actuaciones efectuadas y concretar la cuestión litigiosa resulta de interés reproducir los Antecedentes de Hecho primero a cuarto de la resolución impugnada.

Primero. El 22 de mayo de 2007, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero incoó a la reclamante actas de disconformidad n.º..., ... y ..., por el concepto impositivo y períodos mencionados, en las que se hacía constar, en resumen, y por lo que concierne al presente expediente, básicamente que, la Entidad ha realizado una cesión de uso de vehículos a determinados trabajadores dependientes de ella cuyo derecho de uso había adquirido mediante contrato de *renting*, con la entidad LEASE PLAN RENT SA., Los empleados estaban autorizados a utilizar dichos vehículos para uso laboral y para uso particular. La entidad procedió a descontar en la nómina de los empleados usuarios de los vehículos, determinadas cantidades, en función de un porcentaje estimado por UNILEVER, de asignación para uso privado del vehículo automóvil que se le había asignado. A juicio de la Inspección actuaria, el importe descontado es inferior a la valoración de las rentas en especie que para el supuesto de uso de vehículos cedidos por el empleador se señala en los artículos 43 y 44 de la Ley 44/1998 del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, al no haberse tenido en cuenta correctamente el tiempo que el trabajador tuvo a su disposición para uso privado el vehículo automóvil que le habían asignado y que en el período objeto de regularización ascendió al 79,91, 80,00 y 80,05% respectivamente. Por todo ello se procede a practicar la regularización de dicha situación, de acuerdo con lo señalado en el artículo 43, 44, 82 y siguientes de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y artículos concordantes de su Reglamento aprobado por RD 214/1999, y 46 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo y correlativos del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

Segundo. Que la Inspección, en su Informe ampliatorio al acta, fundamenta la propuesta de regularización en base a que, los empleados de la reclamante obtuvieron retribuciones en especie de las definidas en el artículo 43 de la Ley 40/1998 y 46 del Real Decreto 3/2004 del IRPF, concretamente de las consistentes en la utilización para fines privados de vehículos automóviles puestos a su disposición por el empleador. Que del análisis de la

documentación aportada por el obligado tributario, se pone de manifiesto que la entidad procedió a descontar de la nómina de los empleados usuarios de los vehículos determinadas cantidades en concepto de alquiler, servicios, seguro y gasolina, en función de un porcentaje estimado de asignación para uso privado del vehículo que se le había asignado. Que a juicio de la inspección actuaria, se considera que los descuentos efectuados por la entidad, son inferiores al importe que para la valoración de las rentas en especie, en el caso de utilización de vehículos automóviles señala el artículo 44.1.1.º b) de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, otras Normas Tributarias entonces vigente, de manera que hubiera sido procedente imputar al trabajador usuario como retribución en especie el importe resultante de aplicar el porcentaje de disposición privada (79,91, 80,00 y 80,05 %) al resultado de multiplicar al valor de mercado del vehículo como si fuese nuevo, el porcentaje del 20% señalado en el artículo 44.1.1.º b) de la Ley 44/1998 del IRPF, y 47.1.1.º b) del Real Decreto 3/2004, debiéndose restar del importe obtenido la cantidad descontada por la entidad al trabajador usuario del vehículo en concepto de alquiler, seguro y servicios, en la medida que son necesarios para poder utilizar dicho vehículo legalmente. En el caso de UNILEVER ESPAÑA, S.A la utilización dada, por los empleados o sus familiares directos usuarios, a los vehículos automóviles que les fueron asignados y que habían sido adquiridos por Unilever mediante, contrato, de alquiler, fue mixto, esto es, una parte uso laboral y otra parte uso privado, por lo que a juicio de la inspección actuaria no procede imputar como retribución en especie el resultado de aplicar el 20 por ciento al valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo y restar la parte descontada en nómina al trabajador usuario por uso privado, sino que debe tenerse en cuenta el tiempo en que el automóvil no está a disposición del trabajador para su uso privado, por tener que disponer de mismo para sus obligaciones laborales, por lo que debe procederse a ajustar el importe correcto de la retribución en especie que debió imputarse al trabajador. Para el cálculo de citado importe a juicio de la inspección tributaria se debe tener en cuenta lo siguiente:

1.º UNILEVER ESPAÑA SA. no hizo uso de la posibilidad contemplada en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para solicitar un acuerdo previo de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta.

2.º Los vehículos son propiedad de LEASE PLAN RENT, S.A.

3.º Los empleados de UNILEVER ESPAÑA, S.A., usuarios de los vehículos automóviles tienen la categoría de personal laboral de régimen común y figuran dados de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

4.º Las condiciones de trabajo y la duración de la jornada de trabajo de los empleados de UNILEVER ESPAÑA, SA. se rige por lo establecido en el correspondiente Convenio General de la Industria Química.

5.º El Boletín Oficial del Estado número 152 de 26 de junio de 2001 publicó el Convenio General de la Industria Química que tuvo vigencia durante los años 2001, 2002 y 2003.

6.º El citado Boletín en el Capítulo VI: Tiempo de trabajo y su ordenación. Artículo 42. Jornada de trabajo, se señala lo siguiente: 42.1 Los trabajadores afectados por el XIII Convenio General de la Industria Química tendrán una Jornada laboral máxima anual de mil setecientos sesenta y cuatro horas (1.764) de trabajo efectivo en el año 2001, de mil setecientos sesenta horas (1.760) en el año 2002, y de mil setecientos cincuenta y dos horas (1.752) en el año 2003.

7.º El Boletín Oficial del Estado número 189 de 6 de agosto de 2004 publicó el XIV Convenio General de la Industria Química que tuvo vigencia durante los años 2004, 2005 y 2006.

8.º El citado Boletín en el Capítulo VI Tiempo de trabajo y su ordenación. Artículo 42. Jornada de trabajo, se señala lo siguiente: 42.1 Los trabajadores afectados por el XIV Convenio General de la Industria Química tendrán una jornada laboral máxima anual de mil setecientos cincuenta y dos horas (1.752) en los años 2004, 2005 y 2006.

9.º UNILEVER ESPAÑA, SA. no ha probado que las trabajadoras realizaran jornada de trabajo distinta de la contemplada en dicho convenio

10.º UNILEVER ESPAÑA, SA. no ha aportado prueba alguna que justificara la utilización de los vehículos para fines empresariales fuera de la jornada laboral.

11.º A la vista de lo anterior, la Inspección actuaria ha efectuado el siguiente cálculo:

Total horas año 2002: 365 días x 24 horas 8.760 horas. Jornada laboral máxima en 2002: 1760 horas. Horas de disposición laboral 1.760 horas. Horas de disposición privada 7.000 horas. Porcentaje de disposición laboral 20,09%. Porcentaje de disposición privada 79,91 %.

12.º En los cálculos anteriores la inspección actuaria ha tomado en consideración el supuesto más favorable para UNILEVER ESPAÑA, SA. y para el usuario del automóvil, al considerarse que durante la jornada laboral el vehículo está al 100% destinado a uso laboral, con independencia de la categoría laboral y el trabajo desarrollado.

13.º La Inspección ha tomado como base de cálculo del valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo debido a que UNILEVER ESPAÑA SA. adquirió el derecho de uso de vehículos cedidos a los empleados mediante contratos de alquiler, por lo que, desde el punto de vista jurídico, la empresa no es propietaria del vehículo y el valor de la retribución en especie derivada de la utilización de los mismos por parte del personal de las empresa en cada año, deberá ser el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo el porcentaje del 20 por ciento anual.

14.º La Inspección actuaria no ha entrado a calcular, a efectos de la retribución en especie del IRPF, los kilómetros recorridos en uso laboral y en uso particular, puesto que a su juicio el sentido de la norma es claro, al señalar como único parámetro evaluable, para el caso de usuarios de vehículos automóviles cedidos por el empleador, el valor de mercado del vehículo como si fuese nuevo. Por ello no se ha considerado el importe facturado a UNILEVER, o, en su caso, al usuario, por la empresa propietaria del vehículo, puesto que es indiferente a efectos de valorar la retribución en especie del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Todo ello, con independencia del valor que este parámetro pueda tener a efectos de otros tributos; como es caso del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

15.º La Inspección ha considerado que la utilidad que el vehículo proporciona al usuario está determinada en función del valor del vehículo y de las horas que el empleado dispone para su uso particular, puesto que cualquier otra interpretación no está avalada por la legislación y además llevaría a conclusiones absurdas. Así, si considerásemos el número de kilómetros que el trabajador realiza con el vehículo en su jornada de trabajo daría resultados distintos para cada usuario en función del tipo de trabajo. En el caso de dos empleados que tienen un mismo modelo de coche, disfrutan de él las mismas horas y en las mismas condiciones, debería imputársele una misma retribución en especie, con independencia de que los kilómetros que cada uno de ellos recorra en horas de trabajo, y en su caso, si ese recorrido se hubiera realizado en el coche cuyo uso tiene asignado o con otro distinto. La conclusión, a juicio de la Inspección actuaria, habrá de ser inequívoca mismo coche, mismas horas de disposición y mismas condiciones de uso, deberá implicar igual valoración de la retribución en especie, puesto que lo que se esta cuantificando es la utilidad particular que ese vehículo cedido le proporciona en el tiempo que de él dispone para uso privado, esto es, al margen de su jornada laboral. El importe descontado en el concepto denominado gasolina no ha sido considerado por la Inspección al ser un componente ajeno al derecho de uso, puesto que es el importe correspondiente al combustible consumido en la utilización particular del vehículo.

Tercero. Frente a este planteamiento de la inspección tributaria, UNILEVER, en sus alegaciones al acta de disconformidad destacó la existencia de dos situaciones diferentes, relativas respectivamente al personal de ventas y al personal directivo, cuyas circunstancias analiza detalladamente. En síntesis, respecto del primero, la entidad defiende que el uso privado de los automóviles resulta de una relación contractual entre la compañía de *renting* y cada uno de los empleados. Respecto del personal directivo, por la utilización privada de los vehículos, Unilever imputa como retribución en especie el 50% del 20% del valor del vehículo que considera es el porcentaje pertinente. Respecto del personal del departamento de ventas, existe una doble contratación con la empresa arrendadora de los vehículos, por parte de Unilever y por parte de sus empleados, de manera que la primera contrata 227 días al año, de 9 a 18 horas y los empleados el resto del tiempo. Efectivamente, la cantidad que del importe, total percibido por la arrendataria se imputa a los empleados es inferior a la que resultaría de las horas en las que el automóvil está a la efectiva disposición de estos; pero esto se debe, a que la valoración de mercado de esta utilización es inferior a la estrictamente resultante de las horas de disponibilidad, dado el carácter residual del tiempo en que el vehículo está a disposición del empleado, en relación con el de disponibilidad de la empresa para uso laboral. Asimismo manifiesta que, si bien por razones prácticas, la entidad realizaba el pago del importe total facturado por el arrendador tanto a ella misma como a sus empleados usuarios de los vehículos, se descontó de la nómina de estos empleados la cantidad facturada por el arrendador a nombre del empleado. Por ello, la entidad no consideró la existencia de retribución en especie alguna y no practicó ningún ingreso a cuenta por éste concepto. Por lo que se refiere a la utilización de los vehículos por el personal directivo, la entidad consideró la existencia de una retribución en especie dado que este personal estaba autorizado a la utilización del vehículo para fines particulares, dentro del contrato celebrado por UNILEVER con la entidad, arrendadora, retribución en especie que valoró aplicando la regla establecida a efectos del IVA considerando como retribución en especie el 50% del 20% del valor de, mercado del vehículo. Las alegaciones de la entidad se pueden agrupar en los siguientes bloques argumentales:

a) No existe retribución en especie por la mera disponibilidad de un bien, sino por su utilización para fines privados, dado que el artículo 43 de la LIRPF se refiere a la utilización y no a la facultad de utilización. Igualmente, no considera la entidad que del artículo 16 de la citada Ley se pueda colegir que constituya renta de trabajo la mera facultad de disponer.

b) En relación con el personal directivo, las especiales características de esta relación laboral exige una especial dedicación, en resolución n.º 1172/2001, de 14 de junio, la DGT considera que a fin de determinar la retribución en especie se debe valorar solo la disponibilidad para fines particulares de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas. También la resolución del TEAC de 21 de abril.

c) En relación con el personal de ventas, no se puede olvidar que existe una relación contractual entre LEASE PLAN y los empleados, independiente de la existente entre aquella y UNILEVER, en la que es la propia compañía de *renting* la que establece el precio del servicio que se presta a los empleados atendiendo a las reglas de la oferta y la demanda. Así, continúa señalando UNILEVER, es el propio empleado el que contrata el uso privado del vehículo, abonando él mismo las cuotas de *renting*, dado que Unilever solo tiene contratado el uso para fines laborales de 9 a 18 horas, los días laborables, por lo que no existe retribución en especie en el sentido establecido por el artículo 43 LIRPF. Por otra parte la entidad de *renting* cobra a los empleados un precio por el uso privado que necesariamente debe de ser bajo y que bien podría corresponderse con el coste marginal que le supone ofrecer el citado servicio, desde las 18 horas hasta las 9 horas del día siguiente, y los festivos, vacaciones etc. En este sentido recuerda la alegante que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2006, en relación con la reducción en el precio de los billetes realizada por una compañía aérea a sus empleados considera aplicable el criterio del coste marginal, de manera que si se extrapolan las conclusiones de la citada sentencia al caso presente, este sería un supuesto de monopsonio u oligopsonio en el que al existir un único o muy pocos posibles consumidores de un producto, su precio de mercado cae, de manera que el precio impuesto por Lease Plan al empleado es razonable. Que respecto del procedimiento de cálculo para la valoración de la retribución en especie, respecto del personal de ventas, el vehículo no es ningún incentivo sino una herramienta de trabajo por lo que ese insostenible el porcentaje atribuido por la Inspección.

Cuarto: Que en fecha 12 de noviembre de 2007, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Oficina Nacional, dictó los correspondientes acuerdos de liquidación confirmando las propuestas de liquidación contenidas en las actas con unas deudas tributarias liquidadas de 37.065,31 y 33.462,97 y 33.791,38 euros respectivamente comprensivas de cuotas e intereses de demora.

Segundo.

La parte actora, en los Hechos de su escrito de demanda, acorde con lo recogido en los Antecedentes de hechos transcritos en el fundamento precedente, indica que la Sociedad actora pone a disposición de los empleados vehículos, diferenciando la actuación llevada a efecto respecto a los utilizados por el personal del departamento de ventas de los utilizados por los directivos, refiere las actuaciones inspectoras seguidas con la Sociedad, y acuerdos liquidatorios, contra los que puso reclamaciones ante el TEAC, cuya desestimación en la resolución de 30 de abril de 2009 constituye la pretensión anulatoria de este contencioso.

En los Fundamentos de Derecho opone los siguientes motivos:

1. Prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda.
2. Incorrecta delimitación del concepto de retribución en especie realizada por la Inspección y por el TEAC. Ausencia de soporte normativo.
3. Inexistencia de retribución en especie imputable al personal del departamento de ventas.
4. Inadecuación de la imputación propuesta por la Inspección y por el TEAC.
5. Injusticia que supone llegar a un mismo resultado para dos colectivos distintos (personal del Departamento de ventas y directivos).
6. Validez del criterio seguido por la actora y la inexistencia de pruebas en contra por parte de la Inspección.

Termina formulando la pretensión recogida en el antecedente primero.

El abogado del Estado en su contestación a la demanda se remite en cuanto a los hechos al expediente administrativo.

En los Fundamentos de derecho recaba que se inadmita la prescripción opuesta de contrario, al formularla en el escrito de demanda por vez primera. En todo caso mantiene que la pretensión no puede prosperar. Seguidamente analiza la cuestión sustantiva, acorde con lo mantenido en la resolución impugnada.

Tercero.

Pasamos a dar respuesta a la invocada prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda.

Opone el Abogado del Estado en su escrito de contestación que la alegación se realiza por primera vez en el escrito de demanda, sin que la Sociedad demandante impugnara el acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras, ni realizara manifestación alguna al respecto en su reclamación ante el TEAC.

La oposición no puede prosperar, ya que si bien es cierto que el acuerdo de ampliación fue pacíficamente acogido por la hoy actora, nada obsta a que la prescripción pueda oponerse en cualquier momento, así como a su aplicación de opción acorde con reiterada jurisprudencia, con plasmación normativa en el artículo 69.2 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre.

Cuestión distinta es la razón de fondo. La recurrente basa el motivo en que el acuerdo de ampliación está carente de motivación, de modo que al no haberse justificado los motivos para adoptar dicho acuerdo debe declararse su nulidad, con el resultado de tener que declararse prescrito el derecho de la Administración para liquidar deuda alguna por los ejercicios 2002- 2003 y 2004.

Basta la lectura del acuerdo del inspector Jefe de 20 de noviembre de 2006, notificado al interesado el día 25 del mismo mes, para constatar que está motivado, fundándose en la especial complejidad de las actuaciones de inspección, volumen de las operaciones, importancia cualitativa y cuantitativa de las relaciones económicas del Grupo y que la sociedad es la dominante de otros con los que forma Grupo Económico que ha tributado en régimen de consolidación, conjunto de factores que justifican la valoración de las circunstancias y adopción del acuerdo por el Inspector-Jefe, desvirtuando el efecto pretendido por la parte con un singularizado examen de cada uno de ellos, y la propia actuación de la parte al no haber cuestionado durante todo el procedimiento administrativo el acuerdo oportunamente notificado, abona la tesis de que lo encontró conforme a derecho.

Añadir que, como señala el Abogado del Estado en su contestación, la sentencia de esta Sala Sección 2.ª, de 20 de julio de dos 2006, recaída en el recurso 1097/2003 recoge la doctrina aplicable a esta materia, por remisión a la dictada en fecha 11 de marzo de 2005 por la sección 6.ª de la misma Sala, recurso 761/2003, cuya aplicación conduce al indicado resultado.

Cuarto.

En los fundamentos jurídicos sustantivos, explica la demanda el sistema de gestión de UNILEVER para la utilización de vehículos por sus empleados, poniéndolos a disposición para uso del personal de departamento de ventas y para determinados directivos.

Para los primeros tiene suscrito un contrato con una entidad de *renting*, por el que la Compañía adquiere el derecho de uso de una serie de vehículos durante la jornada laboral de sus empleados, que son cedidos a los trabajadores para el desarrollo de su actividad, y la utilización por los empleados para uso privado fuera de la jornada laboral se ampara en una relación contractual independiente entre la Compañía de *renting* y cada uno de los empleados.

Hace referencia a los contratos celebrados, y aporta certificado emitido por LEASE PLAN SERVICIOS S.A. (Sociedad que absorbió a LEASE PLAN RENT), en el que se establecen los porcentajes de la cuota total del alquiler de vehículos que corresponde facturar a UNILVER y a cada uno de los empleados del departamento de venta.

Hay una doble contratación, de UNILEVER con LEASE PLAN que cubre la utilización del vehículo durante la jornada laboral del empleado para uso profesional y durante el resto del día queda cubierto por el contrato suscrito entre el empleado y LEASE PLAN, por el que aquel puede utilizar el vehículo para su uso privativo finalizada la jornada y hasta el día siguiente. Las circunstancias en que ha de desarrollarse este uso considera justificado el porcentaje de aplicación.

Para los directivos UNILEVER satisface a LEASE PLAN el precio por el alquiler del vehículo, los directivos tienen disponibilidad plena del mismo estando autorizados a utilizar los vehículos tanto para uso laboral como para uso particular, y UNILEVER imputa a estos empleados en concepto de retribución en especie una cantidad en

concepto de utilización privativa del vehículo correspondiente al 50% del 20% del valor de mercado del vehículo, por entender que el 50% se corresponde con el grado de dedicación inherente al cargo de los directivos, que además viene a ser avalado por la presunción existente en la Ley de IVA.

Pasamos a exponer la argumentación sobre los motivos de oposición sustentados por la actora, enumerados en el fundamento precedente, que formula de forma reiterada.

Bajo el motivo 2, indica la normativa aplicable a los ejercicios 2002, 2003 y la aplicable al 2004. Significa que los preceptos se refieren al término «utilización» y no al de «disponibilidad», incidiendo en la condicionada utilización por parte del personal de ventas, y que debe estarse a la utilización efectiva que realiza del bien o derecho, no pudiendo atenderse únicamente al criterio de disponibilidad, con apoyo en sentencias de la Sección 2.^a de esta Sala.

En cuanto al motivo 3, rechaza que el personal del departamento de venta obtenga retribución en especie, ya que UNILEVER solo dispone del uso de vehículo fuera del horario profesional, esto es desde las 18 horas hasta las 9 del día siguiente, por lo que no puede ceder el derecho de uso del mismo a un tercero, como se desprende de los contratos formalizados entre las tres partes a que antes se ha hecho referencia, sin que la intermediación en el pago por UNILEVER implique la generación de retribución en especie a favor del empleado, ya que a estos LEASE PLAN pone a su disposición el vehículo para uso privado (fuera de la jornada laboral) durante los meses de duración del contrato, y por ello el empleado abona una cuota equivalente al 25% de las cuotas totales del *renting* conjuntas. Justifica este porcentaje por las limitaciones a la posibilidad de contratar por parte de LEASE PLAN, que justifican su correspondencia con el coste marginal de ofrecimiento del servicio, y cita Sentencia de esta Sala y Sección de 1 de marzo de 2006, referida a la valoración de la retribución en especie derivada de la concesión por parte de una compañía a sus empleados de billetes de pasaje con reducción del 90 ó 50%.

En el apartado 4 critica la imputación propuesta por la Administración, respecto al personal del Departamento de ventas, a los que ha aplicado un porcentaje de disposición privada para los años 2002, 2003 y 2004 de, respectivamente, 79,90, 80,00 y 80,05%. Significa que el desempeño de su actividad laboral es alto, llegando hasta 3.600 Km. al mes, y es el principal medio de trabajo, por lo que califica de excesivo que el uso privado sea de hasta un 80,05%, criterio, señala, que ha sido acogido en sentencias de esta Sala, Sección 2.^a. Invoca el artículo 95.3 de la Ley del IVA, que en su apartado 2. e) establece como regla general la de que estos bienes se entienden afectos a la actividad empresarial en un 50%, exceptuando de esta regla el caso de los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, supuesto en que el grado de afectación a la actividad empresarial es del 100%, y cita la Resolución del TEAC de 13 de noviembre de 2006, en que considera que en el caso de los empleados que actúan como representantes o agentes comerciales de la empresa procede la deducibilidad del 100%, y corresponde a la Administración la prueba de que no concurre esta afectación. El hecho de que en este caso la Administración trate por igual a todos los empleados a los que se les asigna un vehículo, estima que parece vulnerar los principios de igualdad y progresividad.

Respecto a los directivos, la Administración les atribuye un porcentaje de disposición privada para los mismos años, 2002, 2003 y 2004, respectivamente, de 79,91, 80,00 y 80,05%. Explica al relación de los directivos con la Compañía, atendidas sus funciones, que están excluidos del ámbito de aplicación del Convenio General de la Industria Química, presentando sus condiciones de contratación ciertas peculiaridades, así en la posibilidad de prorrogar su jornada laboral. Considera que la Administración no ha tenido en cuenta la naturaleza ni las funciones desempeñadas por el colectivo de directivos, y que hubiera excluido la aplicación del criterio de jornada laboral establecido en este Convenio, por lo que rechaza la imputación del 80% como inadecuada, con cita de la sentencia de 13 de abril de 2009 de la Sección 2.^a de esta Sala.

El motivo siguiente, el 5, lo dedica a justificar la injusticia que supone llegar a un mismo resultado para dos colectivos distintos, personal del departamento de ventas y directivos. Significa en este apartado el hecho de que los vehículos de los directivos son de gama más alta.

El último apartado, el 6, lo dedica a justificar la validez del criterio que ha seguido la actora y la inexistencia de pruebas en contra por parte de la Inspección. Respecto a la carga de la prueba, deduce que la Administración es quien exige del obligado tributario unas retenciones que cree debería haber practicado, en un ámbito como este sujeto a valoraciones subjetivas, por lo que debe ser quien pruebe que la imputación realizada por la empresa no es suficiente. En aplicación al caso de autos considera que respecto al personal del departamento de ventas, al no haber habido cesión de uso privado del vehículo por parte de UNILEVER a los empleados no se ha generado retribución en especie alguna, por lo que no procede analizar el procedimiento de valoración.

Respecto a los directivos, UNILEVER ha optado por estimar un porcentaje medio de utilización empresarial que asciende al 50%, y correlativamente el mismo porcentaje de uso particular, que se justifica por el hecho de tener una jornada de trabajo superior y la dificultad de establecer un método para determinar el grado de utilización efectiva, y significa que este criterio guarda relación con la regla contenida en el artículo 95.3.2 de la Ley del IVA.

Quinto.

De lo expuesto se desprende que la cuestión a tratar en el presente recurso es la relativa a la determinación de la carga de la prueba y la acreditación del porcentaje de uso empresarial de los vehículos utilizados por los directivos de la empresa, a los efectos de determinar su posible consideración como rendimientos en especie, conforme a lo prevenido en los artículos 43 y 44 de la ley 40/1998 -y, para el ejercicio 2004 los artículos 46 y 47.1 b) del RD 3/2004, de 5 de marzo cuya diferenciación dado su contenido carece de interés- así como del personal del departamento de ventas, contingente éste en el que ha de valorarse la existencia de los contratos que estos trabajadores han formalizado con la Empresa titular de los vehículos, cuyo importe les es deducido de sus nóminas.

Establece el artículo 43: «1. Constituyen rentas en especie 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.»

Y el artículo 44.

Valoración de las rentas en especie.

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

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...

Sexto.

Como cuestiones previas necesarias para resolver el presente recurso contencioso-administrativo hay que indicar, en primer lugar, que esta Sección ha venido señalando que la carga de la prueba relativa a la acreditación del uso de los vehículos utilizados por los trabajadores de la empresa a los efectos de determinar los ingresos a cuenta pertinentes en caso de existir rendimientos de trabajo en especie ha de decirse que corresponde a las mencionadas empresas como hecho constitutivo de su pretensión, lo cual deriva de lo dispuesto en el artículo 217.2 de la LEC 1/2000, toda vez que con arreglo al principio de facilidad probatoria es a la empresa a la que pertenecen los trabajadores a la que corresponde la carga de la prueba de tal extremo, ya que dispone de mayores medios para realizar tal acreditación. Esto lo hemos venido indicando en sentencias de esta Sección de fecha 13 de febrero de 2008, recurso 134/2006 y 12 de diciembre de 2007, recurso 48/05, con pleno respeto al criterio mantenido por la Sección Segunda de esta Sala. Además, tal carga de acreditación del uso privado/empresarial efectivo se deduciría de lo dispuesto en el art. 95.4 de la ley del IVA.

En segundo lugar, esta Sección ha venido manteniendo el criterio de determinar el porcentaje de uso empresarial de los vehículos conforme al criterio de disponibilidad de los mismos; así, por ejemplo, en las sentencias anteriormente indicadas de fecha 13 de febrero de 2008, recurso 134/06, y 12 de diciembre de 2007, recurso 48/05, entendiéndose que el número de kilómetros recorridos en un año, que pueden concentrarse, en su mayor parte en periodos de tiempo muy cortos, no permiten dar a entender que se ha utilizado más un vehículo cuando el citado vehículo puede ser utilizado de forma mucho más continuada para desplazamientos notoriamente más cortos.

Septimo.

Así las cosas, es el momento de dar concreta respuesta a las cuestiones suscitadas.

Resulta válida la argumentación de la actora respecto al rechazo a que a ambos contingentes, personal del departamento de ventas y directivos, la Administración les haya reconocido prácticamente el mismo porcentaje en cuanto a la utilización privada del vehículo, cuando las diferencias son evidentes, ya que para los primeros constituye un instrumento de trabajo de primera necesidad, con el fin de desplazarse para el ejercicio de sus funciones comerciales, que no es de apreciar en los segundos.

Dicho esto, y concretándonos al departamento de ventas, nos encontramos con que la utilización de los vehículos para uso particular de los trabajadores, correspondiendo a horas fuera de la jornada de trabajo, está cubierta por unos contratos que han formalizado cada uno de ellos con LEASE PLAN, con la singularidad de que el pago por este uso lo abona la demandante, y se lo descuenta posteriormente al empleado en su nómina. La Sala estima que son ciertas las limitaciones apuntadas por la Administración en cuanto a la persona con la que han de hacer el contrato, su contenido en cuanto al tiempo en que se contrata y el cese de los efectos tan pronto desaparece la relación laboral, mas de ahí no puede ignorarse la validez del contrato. En el mismo sentido, los porcentajes aplicados a este uso por el trabajador, según el criterio mantenido por la Empresa, no puede considerarse que son desproporcionados, atendidos los condicionantes con que se encontraría LEASE PLAN para contratar el uso del vehículo por el tiempo restante al de la jornada laboral, y en este sentido compartimos el argumento de la actora, en cuanto a la similitud de esta situación con el precio reducido de venta de billetes de avión para los empleados a que hace referencia la sentencia de esta misma Sala de 1 de marzo de 2006, como señala el escrito de demanda.

En estas condiciones, consideramos que la demandante ha cubierto lo que constituye carga de la prueba, y sería la Administración quien habría de acreditar que tal porcentaje resulta manifiestamente desproporcionado, extremo que ni se prueba, ni es apreciado por la Sala, de modo que no existe retribución en especie.

Octavo.

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.

Añadir que, acogiendo la argumentación de la demanda, el porcentaje del 50% viene a coincidir con el establecido por el artículo 95.tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 66/1997 que establece una presunción de afectación de los vehículos a la actividad empresarial del 50% salvo para los vehículos destinados a las finalidades previstas en la regla 2.^a, entre los que se encuentran los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

Es cierto que estamos ante Impuestos distintos y que rige el principio de estanqueidad, mas no resulta ocioso señalar al respecto la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en concreto su sentencia de 25 de junio de 1998, que valida su utilización como referencia.

Noveno.

Por lo indicado procede anular la liquidación al considerar que no existe retribución en especie en el supuesto de los trabajadores del Departamento de ventas, que utilizan el vehículo como consecuencia del contrato que formalizan con el titular y abono de la cuota correspondiente, y que el porcentaje de aplicación del personal directivo es del 50%, tal como ha aplicado la recurrente.

En cuanto a la sanción, anulada la liquidación y dada por buena la practicada por la actora, huelga mayores consideraciones para su anulación.

Décimo.

Por todo lo expuesto procede la estimación del recurso; sin que en la actuación de las partes se aprecie temeridad o mala fe a los efectos del pronunciamiento sobre costas.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de procedente aplicación.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 194/09, interpuesto por UNILEVER ESPAÑA S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales D.^a M... D... d... l... P... C..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de abril de 2009 que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuesta contra las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 12 de noviembre de 2007, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2002, 2003 y 2004, ingresos a cuenta retribuciones en especie y sanción e importes de 37.065,31, 33.462,97 y 33.791,38 euros, respectivamente, resolución que anulamos; sin condena en costas.

Notifíquese la presente resolución a las partes en la forma prevenida por la Ley, haciéndoles saber que, atendida la cuantía, contra ella no cabe recurso ordinario de casación.

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, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Fue publicada la anterior sentencia en la forma acostumbrada. Madrid a