

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081905

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de abril de 2021

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 1252/2019

#### SUMARIO:

**IVA. Exenciones. Operaciones asimiladas a las exportaciones.** *Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por la misma u otra compañía.* En el caso analizado, se discute la improcedencia de la aplicación de la exención prevista en el art. 22.Trece de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a los transportes aéreos nacionales en conexión con vuelos internacionales, con desembarque de pasajeros en un punto interior al territorio de aplicación del Impuesto y cambio de avión, independientemente de que sea la misma u otra compañía las que realicen los vuelos ligados.

La entidad reclamante, consideraba que el billete era único, porque lo que quiere el pasajero es ir desde el punto inicial de origen al de destino, sin importar cuántos trayectos se efectúen en territorio IVA, por lo que entendía que los billetes con vuelos en conexión formaban parte de un transporte internacional y, por tanto, considerando que es de aplicación el referido art. 22.Trece de la Ley del IVA, no repercutía el IVA en el tramo nacional.

El órgano inspector, por el contrario, consideró que el trayecto entre dos puntos del territorio de aplicación del Impuesto con desembarque de pasajeros en el punto interior de llegada, cambio de avión y de número de vuelo para continuar el viaje, constituye un transporte aéreo interior, sujeto y no exento de IVA, debiendo facturarse el IVA al viajero por mucho que el citado trayecto forme parte de un contrato de transporte único formalizado con un pasajero cuyo destino final sea un aeropuerto situado fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, y así se regularizó en los acuerdos de liquidación que son objeto de la presente controversia.

Pues bien, en virtud de recientes sentencias de la Audiencia Nacional -véase SAN, de 16 de marzo de 2021, recurso nº 397/2018 (NFJ081848)-, el Tribunal cambia el criterio respecto a los citados vuelos de conexión y se admite su exención -véase, en sentido contrario, Resolución TEAC, de 21 de marzo de 2018, RG 6583/2018 (NFJ069862)-. Por tanto, los servicios de transporte prestados en los supuestos en que se expide un único billete que comprende varios vuelos, con un contrato único de transporte, concurriendo el requisito de inicio en un aeropuerto situado dentro del ámbito territorial el Impuesto y finalización en un aeropuerto situado fuera de dicho ámbito territorial, o viceversa, en el que uno de los vuelos es de conexión interior, constituyen una única prestación de servicios a la que resulta de aplicación la exención contenida en el art. 22.Trece de la Ley del IVA. **(Criterio 1 de 2) Hecho imponible. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas.** Asimismo, se discute la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto, consideradas como retribuciones en especie del trabajo personal.

Pues bien, entiende el Tribunal que retribuciones en especie del trabajo personal, consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto, constituyen prestaciones onerosas, habida cuenta de que el empleado tiene la posibilidad de optar por el referido transporte o renunciar al mismo, recibiendo en tal caso una retribución dineraria adicional. Con esta premisa, se concluye la sujeción al IVA de la prestación, cuya base imponible en este caso ha de venir dada por el coste de la prestación de transporte a los aeropuertos. **(Criterio 2 de 2)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 7, 11, 12, 22, 79 y 96.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 45, 56 y 371.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6 y 40.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

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

Se han visto las presentes reclamaciones, interpuestas por XZ S.A. (NIF: ...), contra los siguientes acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación de fecha 14 de marzo de 2018, derivado del acta de disconformidad A02-...6, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2011, 2012 y 2013 e importe 16.560.491,50 euros.
- Acuerdo de liquidación de fecha 4 de febrero de 2019, derivado del acta de disconformidad A02-...0, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos 03/2014 a 12/2015 e importe 13.191.220,62 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01252-2019	27/02/2019	28/02/2019
00-02169-2018	17/04/2018	19/04/2018

#### Segundo.

Con fecha 21 de diciembre de 2015, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, respecto de la entidad XZ S.A. (NIF: ...), con objeto de comprobar los ejercicios 2011, 2012 y 2013 del IVA. Las actuaciones tuvieron alcance general.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, con fecha 12 de diciembre de 2017, se extendió acta de disconformidad modelo A02, número de referencia ...6. La propuesta de liquidación contenida en el acta fue de 16.464.356,71 euros (13.628.638,59 euros de cuota y 2.835.718,12 euros de intereses de demora). Dicha acta completa la propuesta de regularización realizada en el Acta de conformidad A01-...5, incoada en la misma fecha.

La referida propuesta A02-...6 fue posteriormente confirmada mediante el acuerdo de liquidación del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica, de fecha 14 de marzo de 2018. El acuerdo de liquidación confirmó íntegramente la propuesta de liquidación contenida en el acta, por lo que, tras el cálculo de los intereses de demora, la deuda resultante ascendía a:

Cuota: 13.628.638,59 euros  
Intereses de demora: 2.931.852,91 euros  
Deuda a ingresar: 16.560.491,50 euros

El acuerdo de liquidación se notificó a la entidad interesada con fecha 19 de marzo de 2018.

#### Tercero.

Asimismo, con fecha 23 de marzo de 2018, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, respecto de la entidad XZ S.A. (NIF: ...), con objeto de comprobar los períodos 03/2014 a 12/2015 del IVA y de Retenciones/ingresos a cuenta, rendimientos del trabajo/profesional.

Las actuaciones tuvieron carácter parcial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley General Tributaria, limitándose a la "Actuación limitada a la comprobación del IVA y las Retenciones/Ingreso a Cta. Rtos. Trabajo/Profesional de los denominados billetes free regularizados en la actuación inspectora anterior". Posteriormente, mediante comunicación de fecha 1 de junio de 2018, notificada telemáticamente el 4 de junio de 2018, se puso en conocimiento del obligado tributario la ampliación de las actuaciones, por los mismos conceptos y períodos, con alcance parcial limitado a "Además de la regularización de los billetes free (Retenciones) y el IVA de los billetes free, inclusión de la regularización efectuada en periodos anteriores, denominada vuelos cola o vuelos en conexión".

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, con fecha 3 de octubre de 2018, se incoaron dos actas: una de conformidad, modelo A01, número de referencia 81322890 en la que se regularizaron las prestaciones de servicios de transporte aéreo derivados de la utilización de los billetes gratuitos por el personal de XZ, y otra de disconformidad, modelo A02, número de referencia ...0, relativa a la regularización de los vuelos cola o vuelos en conexión. La propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad A02-...0 ascendió a 13.069.769,02 euros (11.589.499,29 euros de cuota y 1.480.269,73 euros de intereses de demora).

La referida propuesta A02-...0 fue posteriormente confirmada mediante el acuerdo de liquidación del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica, de fecha 4 de febrero de 2019. El acuerdo de liquidación confirmó íntegramente la propuesta de liquidación contenida en el acta, por lo que, tras el cálculo de los intereses de demora, la deuda resultante ascendía a:

Cuota: 11.589.499,29 euros  
Intereses de demora: 1.601.721,33 euros  
Deuda a ingresar: 13.191.220,62 euros

El acuerdo de liquidación se notificó a la entidad interesada con fecha 4 de febrero de 2019.

#### **Cuarto.**

La cuestión que fue objeto de regularización en los acuerdos de liquidación referidos en los antecedentes segundo y tercero previos fue la impropiedad de la aplicación del artículo 22.Trece de la Ley del IVA a los transportes aéreos nacionales en conexión con vuelos internacionales, con desembarque de pasajeros en un punto interior al territorio de aplicación del Impuesto y cambio de avión, independientemente de que sea la misma u otra compañía las que realicen los vuelos ligados.

Asimismo, en el acuerdo de liquidación referido en el antecedente segundo anterior, se regularizó también la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios derivadas de retribuciones en especie del trabajo personal, consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a los vuelos en conexión, de acuerdo con la información contenida en los expedientes de referencia, XZ, en el desarrollo de su actividad comercial, vende billetes para vuelos directos entre dos puntos, pero también para vuelos en conexión. Estos billetes se emiten para vuelos desde/a un aeropuerto situado en el ámbito de aplicación del IVA a/desde otro aeropuerto situado fuera del mismo, efectuando escalas, parte de las cuales corresponden a trayectos realizados en territorio de aplicación del IVA.

A este respecto, no se trata de vuelos internacionales con escala técnica en el territorio de aplicación del impuesto, entendida ésta como una escala para repostar o para subida de viajeros, sino de dos trayectos, uno nacional, con punto de inicio y llegada en el territorio de aplicación del impuesto, y otro internacional, con inicio en el territorio de aplicación del impuesto y llegada a otro punto fuera del citado territorio.

En estos supuestos, XZ emite un único billete que incorpora tantos cupones como trayectos a realizar. Estos billetes se expiden para transportes aéreos nacionales en conexión o ligados a vuelos internacionales. Los trayectos que transcurren entre los aeropuertos situados dentro del ámbito de aplicación del IVA, pueden ser operados:

- a) bien por la propia XZ, que a continuación reanuda el viaje con un avión distinto.
- b) o bien por alguna otra compañía del grupo (XZ-PR, TW) o QR, compañía con la que XZ tiene suscrito un acuerdo de franquicia.

En ambos casos, XZ expide el billete por la totalidad de los trayectos sin repercutir el IVA, por considerar que es un transporte internacional en su totalidad. Si el tramo dentro del ámbito de aplicación del IVA lo realiza otra compañía, ésta emite una factura a XZ por el servicio de transporte prestado, repercutiendo el correspondiente IVA.

El artículo 22.Trece de la Ley del IVA, y demás normativa de desarrollo, establece que los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto están exentos.

XZ considera que el billete es único, porque lo que quiere el pasajero es ir desde el punto inicial de origen al de destino, sin importar cuántos trayectos se efectúen en territorio IVA, y por eso entiende que los billetes con vuelos en conexión forman parte de un transporte internacional y, por tanto, considerando que es de aplicación el referido artículo 22.Trece de la Ley del IVA, no ha repercutido el IVA en el tramo nacional.

El órgano inspector, por el contrario, consideró que el trayecto entre dos puntos del territorio de aplicación del Impuesto con desembarque de pasajeros en el punto interior de llegada, cambio de avión y de número de vuelo para continuar el viaje, constituye un transporte aéreo interior, sujeto y no exento de IVA, debiendo facturarse el IVA al viajero por mucho que el citado trayecto forme parte de un contrato de transporte único formalizado con un pasajero cuyo destino final sea un aeropuerto situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Por lo que respecta a la base imponible, de acuerdo con el artículo 78 de la Ley del IVA, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas. Por su parte, el artículo 75.Uno 2º de la LIVA establece que, en las prestaciones de servicios, el devengo se produce cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, en el apartado dos añade que, en las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En el caso de los billetes aéreos siempre se efectúa el pago en el momento de la emisión del billete, que es siempre anterior a la prestación del servicio y, por tanto, la fecha de devengo es la de emisión del billete.

La Inspección solicitó a XZ la relación de los billetes con vuelos en conexión emitidos en los meses objeto de comprobación.

En la documentación aportada por XZ figura una única contraprestación por billete incluyendo todos los trayectos, se hayan efectuado o no en territorio de aplicación IVA. El órgano inspector estimó que la forma más adecuada para determinar la contraprestación de cada uno de los trayectos era distribuir el precio total pagado en función de las millas recorridas en cada trayecto, y así poder determinar la contraprestación de las operaciones sujetas al IVA.

Por lo que respecta a la cuestión relativa al transporte de tripulaciones, regularizada en el acuerdo de liquidación de fecha 14 de marzo de 2018, de acuerdo con la información obrante en el expediente, en los Convenios Colectivos de los Pilotos y los Tripulantes de Cabina de Pasajeros (TCP) se recoge como prestación laboral de transporte el servicio de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto. Este servicio se presta dentro del perímetro fijado en las normas laborales, y si los pilotos y TCP viven fuera de ese perímetro, o renuncian al régimen de transporte colectivo en los plazos establecidos en el propio convenio, tienen derecho a una cantidad mensual que compensará, globalmente y en su conjunto, todos los gastos ocasionados por el desplazamiento desde su domicilio al aeropuerto y viceversa, cantidad que se actualiza con efectos 1 de enero de cada año según el IPC.

Según los convenios colectivos, para los TCP el importe mensual por renuncia a la recogida es de 150,76 euros, desde 2009; 154,36 euros, desde 1 de enero de 2013; 132,75 euros, desde el 15 de marzo de 2013, y 126,58 euros, desde el 15 de abril de 2013. Para los pilotos el importe por la renuncia asciende del 1 de enero de 2012 al 14 de marzo de 2013, a 221,84 euros; del 15 de marzo de 2013 al 14 de abril de 2013, a 190,78 euros; y del 15 de abril de 2013 al 3 de abril del 2014, a 181,91 euros.

El servicio de recogida forma parte de la retribución a percibir por las tripulaciones, retribución que pueden percibir en especie, disfrutando del servicio de recogida colectivo, o en dinero, mediante el pago en nómina de la cantidad fijada en los convenios, que se ha recogido anteriormente.

Para la prestación de este servicio de recogida de tripulaciones, XZ tiene contratos con las empresas NP y LM. Las citadas empresas emitieron facturas mensuales, habiendo soportado XZ el correspondiente IVA.

La Inspección solicitó al obligado tributario la relación del personal (pilotos y TCP, según convenios colectivos) que utilizó el servicio de transporte desde diciembre del 2011 a diciembre de 2013, con identificación del nº de viajes efectuados por cada uno de ellos en cada mes.

Esta información no se aportó, por lo que no se pudo regularizar el ingreso a cuenta de la retribución en especie percibida por el personal de vuelo, pero ello no obsta para que la Inspección considerase que se trataba de una retribución en especie derivada del trabajo personal.

La Inspección consideró que XZ prestaba un servicio de transporte oneroso a las tripulaciones, por tratarse de una retribución derivada del trabajo personal.

Conforme al artículo 79 de la LIVA, la Inspección entendió que la base imponible en el servicio de transporte de tripulaciones, el valor de mercado, es el precio pagado por XZ a los proveedores independientes, LM y NP, por la prestación del servicio de transporte a las tripulaciones.

## Quinto.

Disconforme la entidad interesada con el acuerdo de liquidación referido en el antecedente segundo previo, en fecha 17 de abril de 2018, interpuso, ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), reclamación económica administrativa que fue tramitada con número R.G. 2169/2018.

Con fecha 27 de junio de 2018, se notificó a la entidad reclamante la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que examinara el mismo, se aportaran las pruebas oportunas y se formularan las alegaciones que estimara pertinentes.

En fecha 26 de julio de 2018, la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones poniendo de manifiesto que:

- Vulneración de la doctrina de los actos propios de la Administración y de los principios de buena fe y confianza legítima, al haberse apartado la Inspección del criterio seguido anteriormente en las actuaciones regularizadas de los ejercicios 1996 y 1997.

- Interpretación errónea de la Inspección del artículo 22.Trece de la Ley del IVA, como se deriva de las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos V0406-18 y V0937-18, de 10 de abril de 2018 y de la aclaración introducida en dicho precepto por la Ley 6/2018, de 3 de julio.

- No es ajustada a Derecho la regularización del transporte de las tripulaciones porque no representa una prestación de servicios de carácter oneroso, al no existir una relación (vínculo directo) entre esta prestación y el trabajo personal del empleado que permita considerar la existencia de onerosidad y porque la prestación es obligada

por Convenio colectivo y se efectúa para fines propios de la actividad empresarial. Asimismo, la base imponible se determinó incorrectamente por la Inspección puesto que se tomaron todas las cantidades facturadas por las entidades LM y NP sin discriminar aquellas cantidades que corresponden a servicios distintos del transporte de los empleados de su domicilio al aeropuerto.

Asimismo, disconforme la entidad interesada con el acuerdo de liquidación referido en el antecedente tercero previo, en fecha 27 de febrero de 2019, interpuso, ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), reclamación económica administrativa que fue tramitada con número R.G. 1252/2019.

Con fecha 18 de julio de 2019, se notificó a la entidad reclamante la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que examinara el mismo, se aportaran las pruebas oportunas y se formularan las alegaciones que estimara pertinentes.

En fecha 13 de agosto de 2019, la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones en el que reitera, en esencia, las alegaciones formuladas con 26 de julio de 2018, referidas anteriormente.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación referidos en el encabezamiento de la presente resolución.

### Cuarto.

En relación con esta cuestión, se debe señalar que el caso expuesto no constituye violación de la doctrina de los actos propios, puesto que no existe "acto propio" alguno, y ello de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos, concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica "para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero". También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

A este respecto, es conveniente traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo 5182/2012, de 21 de junio, que establece, en cuanto a la doctrina de actos propios, lo siguiente:

"No hay infracción del principio que prohíbe el "venire contra factum proprium" por la sola razón de que no hay acto propio alguno, en el sentido técnico legal, es decir, limitado a que se hubieren dictado actos administrativos favorables en uno u otro sentido para el interesado, respecto del mismo concepto fiscal y ejercicio en relación al cual se invoca tal doctrina.

En cualquier caso, lo que no sería admisible es la perpetuación de situaciones de ilegalidad consentidas, toleradas o inadvertidas por la Administración en el pasado, puesto que tal conducta puramente omisiva, si no se ha formalizado en actos administrativos favorables al contribuyente, no puede ser invocada por éste para seguir disfrutando de una situación de ilegalidad, que es lo que se viene a sostener en la demanda."

En el mismo sentido cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de febrero de 2016 (nº de recurso 4048/2013), que establece lo siguiente:

"Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3).

Recordemos que, respecto de la confianza legítima, venimos declarando de modo reiterado, por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 257 / 2009), que <<el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium">>."

En el presente caso, la entidad reclamante no designa los elementos de prueba que acrediten que los hechos y circunstancias existentes en el momento de dictarse ambos acuerdos de liquidación fueran los mismos, ni tampoco indica la específica actuación administrativa que constituyó en su favor la expectativa legítima que ahora señala como contradicha, limitándose a señalar que en un procedimiento inspector anterior la Administración tributaria mantuvo un criterio distinto al que ahora sostiene en la presente regularización. Así, conforme al apartado 1 del artículo 105 de LGT, "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo." El apartado 2 aclara que: "2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria."

No aportándose por parte de la reclamante elemento alguno que acredite la expectativa que se afirma como contradicha, ni indicándose el elemento probatorio en poder de la Administración que, de forma específica y concreta, pudo constituir en sede de la reclamante la certeza que afirma, sin que la mera existencia de un acto de liquidación de la Administración en un pronunciamiento previo pueda revestir esta naturaleza, este Tribunal no puede más que concluir que no hay acto administrativo contra el que la Administración haya vuelto para contradecir sus conclusiones, debiendo, pues, desestimarse la alegación.

#### **Quinto.**

Por lo que respecta a las cuestiones de fondo objeto de controversia, la primera cuestión regularizada por la Inspección fue la relativa a la improcedencia de la aplicación del artículo 22.Trece de la Ley del IVA a los transportes aéreos nacionales en conexión con vuelos internacionales, con desembarque de pasajeros en un punto interior al territorio de aplicación del Impuesto y cambio de avión, independientemente de que sea la misma u otra compañía las que realicen los vuelos ligados.

En estos supuestos, la entidad ahora reclamante, XZ, consideraba que el billete era único, porque lo que quiere el pasajero es ir desde el punto inicial de origen al de destino, sin importar cuántos trayectos se efectúen en territorio IVA, por lo que entendía que los billetes con vuelos en conexión formaban parte de un transporte internacional y, por tanto, considerando que es de aplicación el referido artículo 22.Trece de la Ley del IVA, no repercutía el IVA en el tramo nacional.

El órgano inspector, por el contrario, consideró que el trayecto entre dos puntos del territorio de aplicación del Impuesto con desembarque de pasajeros en el punto interior de llegada, cambio de avión y de número de vuelo para continuar el viaje, constituye un transporte aéreo interior, sujeto y no exento de IVA, debiendo facturarse el IVA al viajero por mucho que el citado trayecto forme parte de un contrato de transporte único formalizado con un pasajero cuyo destino final sea un aeropuerto situado fuera del ámbito de aplicación del impuesto, y así se regularizó en los acuerdos de liquidación que son objeto de la presente controversia.

La entidad se muestra disconforme con la Interpretación que efectúa la Inspección del artículo 22.Trece de la Ley del IVA, entendiendo que es errónea, como se deriva de las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos V0406-18 y V0937-18, de 10 de abril de 2018 y de la aclaración introducida en dicho precepto por la Ley 6/2018, de 3 de julio.

El artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), establece lo siguiente en la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2011:

"Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

Trece. Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto."

Es preciso señalar que, con posterioridad, la Ley 6/2018, de 3 de julio, modificó el citado apartado del artículo 22 de la Ley del IVA, con efectos a partir del 5 de julio de 2018, introduciendo el siguiente inciso:

"Se entenderán incluidos en este apartado los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea."

A este respecto, ha de destacarse que la Ley del IVA supone la transposición al Derecho interno de las previsiones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo artículo 371 establece, dentro de las excepciones aplicables al régimen general del Impuesto, que: "los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, dejaban exentas las operaciones cuya lista figura en la parte B del anexo X, podrán seguir dejándolas exentas, en las condiciones existentes en cada Estado miembro de que se trate en esa misma fecha."

En este sentido, en dicha parte B del anexo X se incluyen los servicios de "transporte de personas y transportes de bienes, tales como los equipajes y los vehículos automóviles, acompañados de viajeros, o la prestación de servicios ligados al transporte de personas, en la medida en que el transporte de estas personas esté exento."

Haciendo uso de la posibilidad establecida en la Directiva, la Ley del IVA española incluye en el referido artículo 22.Trece la exención del IVA a "los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto."

A este respecto, es preciso destacar las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) V0406-18, de fecha 16 de febrero de 2018, y V0937-18, de 10 de abril de 2018, alegadas por la reclamante, las cuales abordan un supuesto esencialmente idéntico al que ahora se plantea, en las cuales se admitió la exención de las operaciones. A esta cuestión se ha referido la Audiencia Nacional recientemente mediante las sentencias de fecha 12 de marzo de 2021 (recurso nº 349/2016) y 16 de marzo de 2021 (recurso nº 397/2018), relativas a los vuelos en conexión con vuelos internacionales, en las cuales, por referencia al mismo criterio de DGT, se dispone lo siguiente:

Compartimos en lo sustancial esta interpretación que, insistimos, cuenta con el valor de pronunciarse sobre el mismo supuesto enjuiciado y expone el criterio de la propia Administración tributaria, coincidente con el de la parte actora.

Y esta conclusión no queda enervada por la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2006, recurso núm. 959/2001, a la que alude la liquidación recurrida y que contempla un supuesto distinto, en el que los vuelos con origen y destino en territorio de aplicación del impuesto los prestaba una compañía diferente."

Este Tribunal comparte el criterio expuesto, modificando su criterio anterior, y entiende que, efectivamente, los servicios de transporte objeto de las presentes reclamaciones constituyen, a efectos del IVA, una única prestación de transporte de viajeros y sus equipajes por vía aérea procedente de o con destino a un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto, por lo que se encontraría exenta conforme al artículo 22.Trece de la Ley del IVA, debiendo estimarse las pretensiones de la reclamante y anular los acuerdos de liquidación en este punto.

## Sexto.

La segunda cuestión regularizada y que es objeto de la presente reclamación es la relativa a la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios derivadas de retribuciones en especie del trabajo personal, consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, en los Convenios Colectivos de los Pilotos y los Tripulantes de Cabina de Pasajeros (TCP) se recoge como prestación laboral de transporte el servicio de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto. Este servicio se presta dentro del perímetro fijado en las normas laborales, y si los pilotos y TCP viven fuera de ese perímetro, o renuncian al régimen de transporte colectivo en los plazos establecidos en el propio convenio, tienen derecho a una cantidad mensual que compensará, globalmente y en su conjunto, todos los gastos ocasionados por el desplazamiento desde su domicilio al aeropuerto y viceversa, cantidad que se actualiza con efectos 1 de enero de cada año según el IPC. El importe mensual por renuncia a la recogida aparece recogido en los convenios.

El órgano inspector consideró que el servicio de recogida del personal de vuelo forma parte de la retribución a percibir por las tripulaciones, la cual puede percibirse en especie, disfrutando del servicio de recogida colectivo, o en dinero, mediante el pago en nómina de la cantidad reseñada y que, en consecuencia, presta un servicio de transporte oneroso a las tripulaciones.

Por su parte, la entidad reclamante alega que no es ajustada a Derecho la regularización del transporte de las tripulaciones porque no representa una prestación de servicios de carácter oneroso, al no existir una relación

(vínculo directo) entre esta prestación y el trabajo personal del empleado que permita considerar la existencia de onerosidad y porque la prestación es obligada por Convenio colectivo y se efectúa para fines propios de la actividad empresarial.

Asimismo, de forma subsidiaria, señala que la base imponible se determinó incorrectamente por la Inspección puesto que se tomaron todas las cantidades facturadas por las entidades LM y NP sin discriminar aquellas cantidades que corresponden a servicios distintos del transporte de los empleados de su domicilio al aeropuerto.

El artículo 4.º Uno de la Ley del IVA establece que:

"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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por su parte, el artículo 11 de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

8º. Los transportes."

En el presente supuesto, la entidad reclamante presta un servicio de recogida de personal de vuelo, para lo cual tiene firmados contratos con las empresas NP y LM. La cuestión objeto de controversia es si dicha prestación de servicios tiene carácter oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que determinaría su sujeción al Impuesto.

En relación con el carácter oneroso o gratuito de las operaciones a efectos del IVA se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) en diversas sentencias, citadas por el órgano inspector en su acuerdo de liquidación.

En primer lugar, cabe citar la sentencia de 3 marzo de 1994, R.J. Tolsma, asunto C-16/93, que establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"14. 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."

Esta caracterización de las operaciones gratuitas u onerosas a los efectos del IVA ha encontrado acomodo en numerosos pronunciamientos posteriores del propio TJUE.

La sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck Söhne, se refiere de modo específico a la existencia de prestaciones gratuitas o no retribuidas, el transporte a los diversos lugares en los que se realizaban las obras por parte de la empresa, efectuado por un empleador para con sus empleados. Dispuso a este respecto el TJUE lo siguiente (subraya este Tribunal):

"15. De la resolución de remisión se deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no dependen de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso."

Estas consideraciones se sitúan en la línea de las efectuadas por el mismo en su sentencia de de 27 de abril de 1999, asunto C-48/97, Kuwait Petroleum, la cual, en relación con unas entregas de puntos o vales a canjear por regalos, discutida su gratuidad, se señaló lo siguiente (vuelve a subrayar este Tribunal):

"29. Por otra parte, en el litigio principal, por lo que se refiere a la entrega de bienes canjeados por vales Q8, se dan principalmente dos circunstancias que permiten considerarla una transmisión a título gratuito, en el sentido del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva, de modo que se asimila a una entrega efectuada a título oneroso y, por lo tanto, gravada.

30. En primer lugar, los bienes entregados a cambio de los vales Q8 eran calificados, en el sistema de promoción adoptado por Kuwait, de obsequios.

31. En segundo lugar, consta que el comprador de gasolina Q8, aceptara o no los vales, debía pagar el mismo precio al por menor y que la factura relativa a la compra de gasolina que, con arreglo al apartado 3 del artículo 22 de la Sexta Directiva, Kuwait o los distribuidores independientes debían extender a sus clientes, que a su vez eran sujetos pasivos, sólo mencionaba dicho precio. En estas circunstancias, Kuwait no puede sostener válidamente que, al contrario de lo que figuraba en las facturas que extendía, el precio pagado por los compradores de gasolina contenía en realidad una parte que representaba el valor de los vales Q8 o de los bienes canjeados por dichos vales."

De sentido contrario, con base igualmente en unos hechos distintos, es la sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, asunto C-40/09, en la que el TJUE analiza la tributación que procede aplicar, desde el punto de vista del IVA, en un sistema de retribución flexible en virtud del cual una sociedad ofrece a sus empleados un sistema de retribución consistente en una parte anual fija en metálico y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado de un conjunto propuesto, de modo que cada ventaja social da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado. Entre las ventajas sociales figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios. En estas circunstancias, el Tribunal llega, entre otras, a siguientes conclusiones (el subrayado es de nuevo de este TEAC):

"24. Habida cuenta de la amplitud del ámbito de aplicación del IVA, procede hacer constar que una sociedad como Astra Zeneca desarrolla una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, al entregar vales de compra a sus empleados a cambio de que estos renuncien a una parte de su retribución en metálico.

27. En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de "prestación de servicios realizada a título oneroso", en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec.p. 1443, apartado 12; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. P.I-5577, apartado 12; Comisión/Grecia, antes citada, apartado 29, y Comisión España, antes citada, apartado 92).

(...)

29. Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que 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 los 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.

(...)

35. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la entrega de vales de compra a sus empleados por parte de una sociedad, que ha adquirido dichos vales a un precio que incluye el IVA, a cambio de que los empleados renuncien a una parte de su retribución en metálico constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición."

A la vista de los anteriores pronunciamientos, y por referencia a las relaciones entre empleador y empleado, debe concluirse que para apreciar la existencia de una prestación a título oneroso es necesario que exista una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. Las prestaciones de servicios que una empresa realiza a favor de sus trabajadores, en virtud o no de convenio, tendrán la consideración de prestaciones onerosas o gratuitas según se aprecie la existencia o no de esa relación directa entre prestación y contraprestación a que se refiere el TJUE.

Existiendo una prestación entre empleador y empleado, para el caso de que el resto de prestaciones no se vea afectado por su existencia y sea que el salario o retribución dineraria, como el resto de retribuciones en especie que dicho empleado tuviera derecho a recibir, no se vea afectado por la existencia de aquella, de suerte que, se acoja o no a la misma, la reciba o no, el resto de su paquete retributivo se mantiene incólume, sin mutación alguna, cabe la consideración de la retribución así proporcionada como gratuita.

En otro caso, de producirse cualquier tipo de consecuencia minorativa o efecto reductivo en el resto de retribuciones a que tiene derecho el empleado por razón de su trabajo, la prestación que da lugar a dicha reducción habrá de calificarse como onerosa, concurriendo en tal caso el requisito de onerosidad a los efectos del tributo.

Esta calificación, en línea con el carácter retribuido admitido como general en las prestaciones laborales, reflejado igualmente, en forma de presunción expresa, en el artículo 6.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe sustentarse en los elementos probatorios de que se disponga en cada caso, enderezados a la acreditación de la existencia de la minoración a que se ha hecho referencia en el anterior párrafo.

Esta aproximación silogística se plasma en la reciente sentencia del TJUE, dictada con fecha 20 de enero de 2021, en el asunto C-288/19, QM y Finanzamt Saarbrücken, en la que se describe que QM, sociedad gestora de un fondo de inversión establecido en Luxemburgo, cedió vehículos a dos de sus colaboradores, que desarrollaban su actividad en Luxemburgo, pero residían en Alemania. Estos vehículos se utilizaron tanto para fines profesionales como privados. También se describe que la cesión se realizó, para uno de esos colaboradores, de forma gratuita, mientras que QM hizo, como contraprestación, una reducción en su salario al otro.

Dispone la referida sentencia lo siguiente (el subrayado es nuevamente de este Tribunal):

"25. A este respecto, procede recordar que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

26. Dado que tal requisito no concurre a priori en el asunto principal, las cesiones de los vehículos de que se trata no deben considerarse una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, sino «prestaciones de servicios» en el sentido del artículo 24, apartado 1, de esta, que prevé que todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo 14 se considerarán prestaciones de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, apartado 26).

27. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

28. En el presente caso, no se discute que QM es un sujeto pasivo y que actuó como tal al ceder vehículos a sus empleados.

29. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe 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. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 21 y jurisprudencia citada).

30. Tal relación directa puede concretarse, en las relaciones entre un empleador y su empleado, en una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, apartado 29).

(...)

33. En cuanto a si esa operación debe asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 26, apartado 1, de dicha Directiva, cabe recordar que ese artículo asimila una operación a una prestación de servicios a título oneroso en dos supuestos. El primero, contemplado en ese apartado 1, letra a), se refiere al uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado; el segundo, contemplado en el citado apartado 1, letra b), se refiere a la prestación de servicios efectuada a título gratuito por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa."

Relativa a la localización de las cesiones de vehículos a empleados, concluyó la sentencia dictaminando la aplicación o no, en función de carácter retribuido o no, de la regla especial prevista en el artículo 56.2 de la Directiva

2006/112/CE para estas prestaciones, disponiendo su procedencia en el primer supuesto, no así en el segundo, de donde no cabe más que deducir que sería en tal caso aplicable la regla general de localización de las prestaciones efectuadas con consumidores finales, contenida en el artículo 45 de la citada Directiva y, en su transposición, en el 69.uno.2º de la Ley del IVA.

En esta misma línea se ha pronunciado este TEAC, entre otras, en la resolución de 28 de abril de 2009 (R.G. 2437/2007). En esta resolución la cuestión a resolver era si el servicio de comedor prestado por una empresa a sus empleados podía ser considerado como gratuito a los efectos del artículo 12.3º de la Ley del IVA. Antes de entrar en la cuestión principal, el TEAC señala que lo primero que hay que resolver es si el servicio prestado hay que calificarlo como oneroso o gratuito. En la resolución, después de citar las sentencias del TJUE que existían en el momento de la resolución, vincula la existencia de la relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación, al hecho de que la contraprestación pueda calificarse como retribución en especie. Por tanto, la resolución concluye que si los servicios prestados son retribuciones en especie del trabajo son servicios de carácter oneroso en el ámbito del IVA.

Es relevante citar, asimismo, las resoluciones del TEAC de fecha 22 de noviembre de 2017 (R.G. 4623/2014 y 2789/2014), en la que la cuestión planteada es si la cesión de vehículos a empleados por parte de la empresa como parte de su paquete retributivo da lugar a prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. El TEAC, apoyándose igualmente en la jurisprudencia del TJUE, determina que la cesión del uso de vehículos por parte de la entidad a sus trabajadores constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso por lo que se encuentra sujeta al Impuesto, ya que la cesión del uso de los vehículos es parte del importe total de las retribuciones que el trabajador percibe por los servicios laborales que presta a la entidad.

Asimismo, es preciso señalar que la jurisprudencia y doctrina señaladas han sido recogidas por la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas vinculantes, en las que analiza el tratamiento fiscal que debe darse en el IVA a las retribuciones en especie concedidas por las empresas a sus trabajadores. Entre otras, podemos señalar las siguientes: V1379-11, de 30 de mayo de 2011 o V2936-17, de 15 de noviembre de 2011.

La Dirección General de Tributos parte de que "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", para después concluir, una vez recogida la jurisprudencia del TJUE, que las retribuciones en especie que perciba un trabajador a cambio de parte de su retribución dineraria están sujetas a IVA, ya que retribuyen parcialmente el trabajo desarrollado por el empleado en el marco de su relación laboral.

Concretamente, en las contestaciones a consultas V1379-11 y V2936-17, una vez recogida la jurisprudencia del TJUE, se dispone lo siguiente:

"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 y la contraprestación percibida por el mismo se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De esta forma, si el trabajo desarrollado por el empleado que percibe la retribución en especie y el salario percibido por el mismo no dependen de la percepción o no de esta retribución no dineraria, no cabrá considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación del servicio que constituye la retribución en especie y, por tanto, se tratará de una prestación de servicios efectuada a título gratuito."

La conclusión anterior se alcanza por la Dirección General de Tributos no sólo para aquellos casos en los que la retribución en especie percibida por el trabajador se determina en el seno de un sistema de retribución flexible, sino también en aquellos otros en los que la correspondiente retribución en especie (cesión de vehículos, cesión de vivienda, de equipos informáticos, accesos a Internet, entre otros casos analizados) se fija expresamente en el contrato laboral o, incluso, se acuerda verbalmente con el empleado.

Así, en la contestación vinculante a la consulta V0891-12, de 25 de abril de 2012, ese Centro Directivo establece lo siguiente:

"(...)

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.

Por lo que al objeto de la consulta se refiere, la cesión del uso de automóviles que efectuará el consultante a sus trabajadores constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la entidad consultante, ya sea porque se establezca de forma expresa en el contrato laboral o bien porque se acuerde verbalmente con los mismos, de manera que una fracción de la prestación laboral de los trabajadores es la contrapartida de dicha cesión. Esta cesión de vehículos forma parte del montante total de las retribuciones que el trabajador percibe por los servicios laborales que presta.

En estas circunstancias, cabe concluir, en consonancia con lo señalado por el Tribunal, que dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que quedarán sujetas al citado tributo.

(...)."

En la referida contestación a consulta vinculante, V1379-11, de 30 de mayo de 2011, las retribuciones en especie se encuadran dentro de un "plan de compensación flexible", en la medida en que se sustituyen retribuciones dinerarias por retribuciones no dinerarias.

Por último, hemos de hacer referencia a la contestación de la misma DGT de 14 de mayo de 2020, V1434-20, en la que el centro directivo se manifiesta sobre el tratamiento correspondiente a una entidad mercantil que, según se describe, ha contratado un servicio de renting de vehículos para ponerlos a disposición de determinados empleados con el fin de que estos los utilicen en el desarrollo de su actividad laboral, permitiéndoles, al mismo tiempo su utilización para fines privados. Se indica igualmente que la opción por parte del empleado de acogerse a esta posibilidad es totalmente voluntaria y el hecho de acogerse o no a la misma no implica una disminución o aumento de su salario, respectivamente.

A la vista de los antecedentes que se describen por el consultante, y que al Centro directivo no le es dado contrastar ni discutir (como igualmente acontece en el caso de las cuestiones prejudiciales que se elevan al TJUE), determina este el tratamiento de la cesión cuando esta es gratuita, apreciando en tal caso la procedente aplicación de la exclusión del derecho a la deducción que señala el artículo 96.uno.5º de la Ley del IVA y la consiguiente no sujeción de la cesión que establece su artículo 7.7º.

Como se ha señalado anteriormente, para determinar el carácter oneroso de la prestación tiene que haber una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, cumpliéndose este requisito en el presente caso en el que existen considerables similitudes entre el denominado "plan de compensación flexible" y el sistema retribuido articulado por la empresa, ya que los empleados pueden renunciar al régimen de transporte colectivo y recibir en tal caso, en su sustitución, una cantidad monetaria mensual que compensa globalmente todos los gastos de transporte.

En efecto, en el presente supuesto se puede constatar que existe una relación directa clara entre el servicio prestado por XZ de transporte del personal y la contraprestación satisfecha por el mismo, que no es otra que el trabajo personal del empleado. La entidad retribuye a sus empleados por el trabajo que éstos desempeñan de forma y en una cuantía diferente en función de que usen o no el referido servicio de transporte, de manera que una parte de la prestación laboral de los mismos es la contrapartida de la prestación del servicio de transporte.

Así, la prestación del servicio de transporte de recogida es parte del importe total de las retribuciones que el trabajador percibe por los servicios laborales que presta a la entidad. Buena prueba de ello es que, si los trabajadores renuncian al régimen de transporte colectivo, de acuerdo con lo establecido en el propio convenio, tienen derecho a una cantidad monetaria mensual que compensará, globalmente y en su conjunto, todos los gastos ocasionados por el desplazamiento desde su domicilio al aeropuerto y viceversa, cantidad que se actualiza con efectos 1 de enero de cada año según el IPC.

El presente caso presenta similitudes muy considerables con el caso estudiado en el asunto Astra Zeneca, en la medida en que los empleados pueden renunciar al régimen de transporte colectivo y recibir una cantidad monetaria mensual que compensa globalmente todos los gastos ocasionados por el desplazamiento desde su domicilio al aeropuerto y viceversa. Tanto en el caso en que los trabajadores vivan fuera del perímetro fijado en las normas laborales como si renuncian a dicho transporte colectivo, reciben una compensación en dinero que se integra dentro de sus retribuciones monetarias, por lo que es evidente que el obligado tributario recibe realmente una contraprestación por el servicio de transporte.

Existe, pues, una relación directa, clara y evidente entre el servicio prestado por el empresario de recogida de personal y la contraprestación percibida por el mismo, que no es otra que una fracción del trabajo personal del empleado. Por tanto, debe concluirse que el servicio de transporte de recogida de las tripulaciones forma parte del montante total de las retribuciones que los trabajadores perciben por el trabajo que desempeñan y, por tanto, estamos en presencia de una prestación de servicios efectuada a título oneroso, que está, consecuentemente, sujeta al IVA.

En segundo lugar, la entidad alega que la base imponible se determinó incorrectamente por la Inspección puesto que se tomaron todas las cantidades facturadas por las entidades LM y NP sin discriminar aquellas cantidades que corresponden a servicios distintos del transporte de los empleados de su domicilio al aeropuerto.

Por lo que respecta a la determinación de la base imponible, una vez determinada la sujeción de dichas prestaciones de servicios, debe tenerse en cuenta el artículo 79, apartado cinco, de la Ley del IVA, que establece lo siguiente:

"Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

(...)

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

(...)

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."

En el presente caso, tratándose de una retribución en especie derivada del trabajo personal, como ha quedado expuesto, considerando la referencia que en la Ley del IVA se hace, en este punto, a la norma reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en atención igualmente a los artículos 6.5 y 40 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no puede sino concluirse que se trata de una operación vinculada, por lo que este TEAC considera adecuado el criterio utilizado por el acuerdo impugnado de tomar como valor de mercado el precio pagado por XZ a los proveedores independientes, LM y NP, por la prestación del servicio de transporte a las tripulaciones.

No obstante, la entidad alega que la base imponible se determinó incorrectamente por la Inspección puesto que se tomaron todas las cantidades facturadas por las entidades LM y NP sin discriminar aquellas cantidades que corresponden a servicios distintos del transporte de los empleados de su domicilio al aeropuerto.

Alega la reclamante que los contratos suscritos con las entidades NP y LM, tienen por objeto un conjunto de prestaciones de servicios mucho más amplio que los servicios de transporte del personal de cabina y pilotos desde sus domicilios al aeropuerto, que es el que constituye el objeto de regularización.

En concreto, el contrato suscrito con la entidad NP se denomina "Contrato suscrito entre XZ S.A. y NP, S.L. para el transporte domiciliario de tripulaciones en ... y enlace del hotel donde se alojan las imaginarias al aeropuerto de ... y traslados asistencia sanitaria en ...."

Por lo que respecta a los servicios prestados por LM, el contrato tiene por objeto servicios que no guardan relación alguna con el concepto regularizado, como es la prestación de los servicios de transporte de tripulaciones en la zona aire del aeropuerto de ... , así como el transporte de valija interna.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, según consta en diligencia de fecha nº 19, de 14 de diciembre de 2016 (archivo del expediente electrónico "CR 2016\_12\_13 punto 3 17 de la diligencia 18 SRS0JFX4X4XZ...@correo" inserto en la carpeta "Diligencia nº 19 de 14-12-16 y documentación"), la reclamante manifestó aportar "el coste del transporte de personal de tripulación así como la identificación de los dos proveedores que prestan tal servicio (incluyendo el coste anual de cada uno de ellos), una muestra de facturas de dichos proveedores y asiento contable mediante el cual se registra tal factura."

Como ha podido comprobar este Tribunal, entre las facturas aportadas por la reclamante emitidas por la entidad LM se incluyen algunas con el concepto "Servicios de transporte de tripulaciones de XZ en la zona aire del

aeropuerto de ... y de transporte de la valija interna de XZ", así como, entre las facturas emitidas por la entidad NP, algunas con el concepto "IMAGINARIAS. TRASLADO IMAGINARIAS-HOTEL/APTO.", "CENTRO SANITARIO. DE FIRMAS AL CENTRO SANITARIO DESIGNADO POR XZ" o "SERV.MEDICO XZ. TRASLADO DE FIRMAS AL SERV.MEDICO XZ", entre otras.

Como puede comprobarse, los conceptos indicados son una muestra de servicios prestados por las entidades LM y NP a la entidad XZ, durante los periodos regularizados, que nada tienen que ver con el servicio que es objeto de regularización y que consiste exclusivamente en el transporte de la tripulación desde su domicilio al aeropuerto.

Por tanto, se ha de estimar la presente alegación, debiendo determinarse la base imponible, en la ejecución de la presente resolución, teniendo en cuenta exclusivamente la facturación de las entidades antedichas que se refiera al concepto que es objeto de regularización y no a otros servicios prestados por dichas entidades a la entidad XZ durante los ejercicios objeto de comprobación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.