

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085340

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2022

Sala 2.^a

R.G. 3161/2019

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. Repercusión. *Cesión del uso de un vehículo afecto a la actividad para su uso parcial para fines privados.* La Inspección considera que esta cesión de vehículos constituye una prestación de servicios onerosa que está sujeta a IVA, por lo que la entidad debió repercutir al perceptor de la retribución en especie el IVA correspondiente al porcentaje en que deba imputarse su uso para fines particulares, estableciendo al efecto el criterio de disponibilidad para dichos fines, y debiendo computar como base imponible el valor de mercado de dicha cesión.

Sobre las condiciones que deben concurrir para que estemos ante el hecho imponible entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del IVA, se ha pronunciado de manera reiterada el Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE- señalando, entre otros requisitos, la necesidad de la existencia de un vínculo directo entre la entrega del bien o la prestación del servicio y la contraprestación recibida por quien la efectúa.

Con carácter general, la determinación de si las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados se han realizado a título gratuito u oneroso han de tomar en consideración los criterios generales sentados por el TJUE conforme a los cuales se deben calificar las operaciones como gratuitas u onerosas, y a los que nos hemos referido anteriormente. Por tanto, una entrega de bienes o una prestación de servicios que efectúe el empleador a sus empleados será onerosa si existe realmente una contraprestación que constituya el precio de la misma.

Los criterios generales sentados por el TJUE para calificar las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Sólo se considerarán como operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.
- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.
- Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie.

El criterio que ha venido manteniendo el TEAC sobre esta cuestión se encuentra contenido, entre otras, en su Resolución, de 22 de noviembre de 2017, RG 2789/2014 (NFJ068700), según el cual, la cesión de vehículos a empleados por parte de empresas como parte de su paquete retributivo da lugar a la existencia de operaciones sujetas al IVA en tanto que prestaciones de servicios. Conforme a este criterio se han venido asimilando las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones imponibles a título oneroso en el ámbito del IVA, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valuable económicamente. Pues bien, en la medida en que este criterio no se adapta plenamente a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, procede modificarlo para alinearse con la misma. De acuerdo con lo anterior, no cabe identificar automáticamente una remuneración en especie al empleado con una operación a título oneroso a efectos del IVA partiendo de su consideración de retribución en especie en el IRPF, pues para ello se requiere que, a cambio de dicha prestación, el empleador obtenga una contraprestación valuable en dinero lo cual puede suceder si el empleado le abona una renta, renuncia a parte de su salario monetario o se prevé expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, es dicha contraprestación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 96.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2 y 56.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 14/06/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 30/05/2019 contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02- ...26, dictado el 30 de abril de 2019 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 a 2015.

Segundo.

En relación con la entidad **XZ SL**, anteriormente denominada **XT SL**, el 8 de febrero de 2017 se inician por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes actuaciones de comprobación e investigación de carácter general por los ejercicios 2013 a 2015 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las actuaciones afectan asimismo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012 a 2015, a Retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario, de rendimientos del trabajo y a Retenciones a cuenta de imposición de no residentes, ejercicios 2013 a 2015.

La entidad está integrada en el grupo de consolidación fiscal ... a efectos del Impuesto sobre Sociedades y en el grupo ... del régimen especial del grupo de entidades en el IVA, de los que es la entidad dominante.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 5 de abril de 2018 se formaliza acta de disconformidad A02-...26. El acuerdo de liquidación se dicta el 30 de abril de 2019, y del mismo resulta una deuda tributaria de 46.445,33 euros.

La regularización consiste en el aumento de bases imponibles y cuotas del impuesto devengado correspondientes a la cesión de uso de vehículos a determinados empleados y a un consejero, para fines particulares, por considerar que dicha cesión constituye una prestación de servicios onerosa que está sujeta al IVA (art. 11.Dos). Por otra parte, se inadmite el IVA soportado deducido por ciertas atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 30 de abril de 2019.

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la entidad interpone el 30 de mayo de 2019 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Puesto de manifiesto el expediente, la reclamante formula las siguientes alegaciones:

- Respecto de la cesión de vehículos a empleados, la valoración debe realizarse conforme al uso efectivo de los vehículos, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no por la mera facultad de disposición. En caso de que se pretenda que prevalezca el criterio de disponibilidad, se solicita la determinación de forma realista de la disponibilidad de uso de los vehículos en la esfera privada.

- Vulneración de lo dispuesto en el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992 del IVA.

- Respecto de la cesión de vehículos al Consejero, debe entenderse que dicho Consejero es un empleado de la entidad, con contrato laboral indefinido, siendo su relación laboral ordinaria y por tanto, la utilización del vehículo estaba sujeta a las mismas condiciones que para el resto de los empleados.

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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado.

Tercero.

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver, en primer lugar, sobre la conformidad a Derecho de la regularización practicada en relación con la cesión de vehículos efectuada por la entidad a favor de determinados empleados y de un consejero para su uso para fines particulares.

La Inspección considera que esta cesión de vehículos constituye una prestación de servicios onerosa que está sujeta a IVA, por lo que la entidad debió repercutir al receptor de la retribución en especie el IVA correspondiente al porcentaje en que deba imputarse su uso para fines particulares, estableciendo al efecto el criterio de disponibilidad para dichos fines, y debiendo computar como base imponible el valor de mercado de dicha cesión.

En la comprobación correspondiente a Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a Retenciones a cuenta de imposición de no residentes, ejercicios 2013 a 2015, la Inspección determina una disponibilidad de los vehículos para fines laborales por parte del personal del 20,53% en 2013, 2014 y 2015, siendo por tanto la disponibilidad para uso particular del 79,47% para esos mismos años. Los porcentajes citados se obtienen a partir del Convenio Colectivo de Grandes Almacenes vigente en cada ejercicio, al no haberse acreditado por el obligado tributario la realización de jornadas laborales más extensas. El Convenio establece que la jornada máxima laboral anual será de 1.798 horas de trabajo efectivo para 2013, 2014 y 2015.

Esta valoración se considera igualmente aplicable a efectos de determinar el IVA devengado en la cesión de uso de los vehículos.

En relación con la cesión de vehículos al Consejero adquiridos por la entidad en virtud de contrato de renting, la Inspección considera que la disponibilidad para uso particular del Consejero de los vehículos automóviles es del 100% en la medida en que, siendo la relación de dicho Consejero con la entidad de naturaleza mercantil por aplicación de la denominada doctrina del vínculo, no resulta aplicable el Convenio Colectivo y no consta en el expediente elemento alguno de prueba que permita fijar una disponibilidad del vehículo para fines privados distinta del 100%. A mayor abundamiento, debe ponerse de manifiesto que en el contrato con él suscrito se establece una cláusula de reembolso de gastos de viaje y representación.

La entidad reclamante manifiesta su disconformidad con la aplicación del criterio de disponibilidad de los vehículos, defendiendo la aplicación de un criterio relativo al uso efectivo de los mismos para usos particulares por parte de los empleados. Asimismo, discrepa sobre la calificación de la relación entre el Consejero y la entidad como de naturaleza mercantil, entendiéndolo, en su caso, que resultaría aplicable a la cesión de los vehículos las mismas condiciones que a los empleados.

Cuarto.

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), dispone:

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

Dicho artículo es transposición al Derecho interno de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual:

"1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

(...)

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

(...)."

Sobre las condiciones que deben concurrir para que estemos ante el hecho imponible entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del IVA, se ha pronunciado de manera reiterada el Tribunal de Justicia de la Unión

Europea (en lo sucesivo, TJUE) señalando, entre otros requisitos, la necesidad de la existencia de un vínculo directo entre la entrega del bien o la prestación del servicio y la contraprestación recibida por quien la efectúa (entre otras, sentencias de 1 de abril de 1982, asunto C-89/81, Hong-Kong Trade Development Council, y de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, Tolsma).

En el mismo sentido, se ha pronunciado más recientemente el TJUE en su sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, en la que, por otra parte, aborda la posibilidad de que la contraprestación de la operación imponible no solo sea de carácter dinerario sino que pueda ser en especie. Establece a estos efectos el TJUE en la citada sentencia (el subrayado es de este Tribunal):

"43 Asimismo, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la calificación de una operación como operación a título oneroso en materia de IVA solo se supedita a la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando 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 (sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 69 y jurisprudencia citada).

44 El Tribunal de Justicia también ha declarado que la contraprestación por una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 38 y jurisprudencia citada).

45 Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 39 y jurisprudencia citada).

En el presente caso, la operación que debe analizarse a efectos de su sujeción al IVA consiste en la cesión de vehículos por el empleador a sus empleados para fines particulares.

Con carácter general, la determinación de si las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados se han realizado a título gratuito u oneroso han de tomar en consideración los criterios generales sentados por el TJUE conforme a los cuales se deben calificar las operaciones como gratuitas u onerosas, y a los que nos hemos referido anteriormente. Por tanto, una entrega de bienes o una prestación de servicios que efectúe el empleador a sus empleados será onerosa si existe realmente una contraprestación que constituya el precio de la misma.

En relación con la sujeción al IVA de las retribuciones en especie a empleados se ha pronunciado el TJUE en diversas sentencias.

Así, la sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck, analiza el carácter gratuito u oneroso del servicio de transporte que prestaba una empresa de construcción a favor de sus empleados desde su domicilio a las distintas obras en las que estos trabajaban cuando la distancia entre el domicilio y el lugar de trabajo superaba un determinado mínimo. El TJUE dispuso lo siguiente (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"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.

18. Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un empresario que efectúa el transporte de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario no realiza una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de esta disposición."

En segundo lugar, es preciso hacer referencia a la sentencia del TJUE de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, Astra Zeneca UK, en la que analiza, a efectos del IVA, la tributación que procede aplicar 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, denominada "fondo Advantage" 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 TJUE, tras calificar como prestación de servicios la entrega de los vales y en orden a determinar el carácter oneroso de dicha operación, establece lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"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 vales.

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

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

(...)

34 Dadas estas circunstancias, la operación controvertida en el litigio principal constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

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."

Por su interés sobre la materia que se está tratando, debe abordarse a continuación la sentencia del TJUE de 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, Medicom y Maison Patrice, que versa sobre el tratamiento en el IVA de la construcción y acondicionamiento por las respectivas entidades de un inmueble en el que iban a ejercer su actividad pero en el que a su vez residían los administradores junto con sus familias sin pagar alquiler por ello. En lo que aquí concierne, la cuestión que se plantea al TJUE es la compatibilidad con la Directiva IVA del hecho de que "la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituya un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y si puede ser relevante a este respecto el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo."

Señala el Tribunal en esta sentencia (el subrayado es nuestro):

"25 Por lo que se refiere a la aplicación cumulativa de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el caso de utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal de una parte de un edificio afectado en su totalidad a su empresa, el Tribunal de Justicia ha declarado que esas disposiciones se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al citado artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del IVA, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica, de una parte de un edificio

construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado (véanse, en este sentido, las sentencias Seeling, antes citada, apartado 56, y de 29 de marzo de 2012, BLM, C-436/10, apartado 31).

26 Por consiguiente, para que haya alquiler de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. (sentencias de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p. I-7175, apartado 31, y Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 21, así como Seeling, antes citada, apartado 49).

(...)

28 Por lo que se refiere más concretamente al requisito del pago de una renta, y sin cuestionar la jurisprudencia según la cual el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rec. p. I-7505, apartado 27), basta con señalar que la falta de ese pago no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta, que ese uso privativo de un bien inmueble afectado a la empresa constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario renunció como contraprestación de la puesta a disposición del bien inmueble de que se trata.

29 En efecto, en primer lugar, como el Tribunal de Justicia ya declaró en el apartado 45 de la sentencia Seeling, antes citada, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse por analogía asimilando, como propone el Gobierno belga, la gratificación en especie, evaluada para el cálculo del impuesto sobre la renta adeudado, a un alquiler.

30 Además, situaciones como las controvertidas en el litigio principal no pueden compararse, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno belga, a los hechos del asunto en el que recayó la sentencia Astra Zeneca UK, antes citada. En efecto, como se desprende de los apartados 29 a 31 de dicha sentencia, en ese asunto, constaba que existía una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trataba por Astra Zeneca Ltd a sus empleados y la parte precisa de la retribución en dinero a la que estos debían renunciar expresamente como contrapartida de la entrega de vales. Pues bien, en los litigios principales, no parece ni demostrado que los administradores sufran una disminución salarial de un valor correspondiente a la puesta a disposición del inmueble en cuestión ni cierto que pueda considerarse que una parte del trabajo efectuado por esos administradores constituye una contrapartida por la puesta a disposición del inmueble (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartados 15 y 16)."

Finalmente, debe traerse a colación la sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, en la que se cuestiona la aplicación de la regla de localización de los arrendamientos de medios de transporte prevista en el artículo 56, apartado 2, de la Directiva 2006/112, a la cesión, por un sujeto pasivo a su empleado, de un vehículo afectado a la empresa, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución como contraprestación y el derecho al uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia a otras ventajas. Asimismo, aun cuando no se planteó expresamente al TJUE, el asunto se refiere igualmente a la aplicación del mencionado precepto a la cesión un vehículo efectuada por la misma entidad a otro de sus empleados a cambio de una deducción de 5.688 euros anuales del salario de este último.

Respecto de la cuestión planteada, el TJUE, tras declarar que la cesión de vehículos en las condiciones que concurren en el asunto controvertido constituye una prestación de servicios, no así una entrega de bienes, analiza el carácter oneroso de la misma señalando lo siguiente (el subrayado es del Tribunal):

"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).

31 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente se refiere en su cuestión prejudicial a un préstamo de vehículo por el que el colaborador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

32 Así pues, sin perjuicio de las comprobaciones fácticas que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tal prestación no puede calificarse, por ello, como prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112."

Por el contrario, en relación con la cesión del vehículo al otro empleado a cambio de una parte de su retribución dineraria, el TJUE dispuso:

"47 Sin embargo, hay que añadir que de la resolución de remisión se desprende explícitamente que el asunto principal se refiere también a la cesión de un vehículo por parte de QM a uno de sus colaboradores, a cambio del cual este pagó, durante los años de que se trata en el procedimiento principal, cerca de 5 700 euros anuales, deducidos de su retribución.

48 Aunque el órgano jurisdiccional remitente no se haya referido explícitamente a esa prestación en la cuestión prejudicial planteada, el Tribunal de Justicia considera necesario dar indicaciones adicionales al respecto.

49 En tal supuesto, puede tratarse, en efecto, de una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, que puede, por tanto, entrar en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, lo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de las pruebas de que disponga."

A la vista de las sentencias parcialmente reproducidas, podemos extraer los criterios generales sentados por el TJUE para calificar las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Son de aplicación los criterios generales establecidos por el propio TJUE para calificar como onerosas o gratuitas el resto de operaciones. Por tanto, sólo se considerarán como operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.

- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.

- Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie.

En particular, la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados puede calificarse como operación a título oneroso, cuando:

a) El trabajador efectúe un pago por ello.

b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que le es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida.

c) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.

d) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.

Quinto.

Por otra parte, el criterio que ha venido manteniendo este TEAC sobre la cuestión que está siendo objeto de análisis se encuentra contenido, entre otras, en su resolución de 22 de noviembre de 2014 (R.G. 00-02789-2014), según el cual, la cesión de vehículos a empleados por parte de empresas como parte de su paquete retributivo da lugar a la existencia de operaciones sujetas al IVA en tanto que prestaciones de servicios. Conforme a este criterio se han venido asimilando las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones imponibles a título oneroso en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valorable económicamente.

En la medida en que este criterio no se adapta plenamente a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, procede modificarlo para alinearnos con la misma en los términos señalados en el fundamento de derecho precedente.

De acuerdo con lo anterior, no cabe identificar automáticamente una remuneración en especie al empleado con una operación a título oneroso a efectos del IVA partiendo de su consideración de retribución en especie en el IRPF, pues para ello se requiere que, a cambio de dicha prestación, el empleador obtenga una contraprestación valorable en dinero lo cual puede suceder si el empleado le abona una renta, renuncia a parte de su salario monetario o se prevé expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, es dicha contraprestación.

A unas conclusiones similares ha llegado la Audiencia Nacional en sentencias recientes. Por todas, en su sentencia de 29 de diciembre de 2021 (Nº de Recurso 235/2017), fundamentos de derecho séptimo y octavo, dispone lo siguiente:

"SÉPTIMO. En relación al tratamiento fiscal de la cesión del uso de vehículos por REPSOL a sus empleados conviene recordar que la regularización practicada se basaba en equiparar la cesión de vehículos por las empresas del Grupo REPSOL a los empleados a una prestación de servicios realizada a título oneroso por aquellas a favor de estos; (ii) imputar un uso totalmente privativo (100%) de los vehículos por los empleados; y (iii) exigir a las sociedades del Grupo REPSOL el IVA que, a su juicio, debieron haber repercutido a sus empleados por la aludida prestación de servicios.

Para resolver cuestión, debemos analizar si la cesión del uso de vehículos facilitados por REPSOL a sus trabajadores constituye una prestación de servicios de carácter oneroso porque solo en ese caso estamos dentro del objeto y ámbito del hecho imponible del IVA.

Como ya expusimos, al constatar la existencia de una cuestión prejudicial ya planteada de directa aplicación al presente caso, acordamos, por providencia de 2 de diciembre de 2020, suspender el señalamiento a la espera de que el TJUE resolviera la cuestión lo que hizo mediante sentencia de 20 de enero de 2021, y consideramos que resulta de directa aplicación al presente recurso, como ha se advirtiéramos a las partes con la dictada providencia.

Recordemos que en la cuestión C-288/19, se sometía al TJUE como debía interpretarse la tributación, a los efectos de IVA, por la cesión de un fondo de inversión establecido en Luxemburgo de dos vehículos a dos de sus colaboradores que ejercían su actividad allí, teniendo ambos domicilios en Alemania. Los vehículos se utilizaban tanto para fines profesionales como para fines privados. La cesión a uno de los colaboradores se realizó a título gratuito, mientras que para el otro se hizo con la contraprestación consistente en la deducción de 5.688 euros anuales de su salario.

Como hemos dicho en la sentencia de 27 de diciembre de 2021, rec. 234/2017, interpuesto también por REPSOL en un asunto idéntico al que enjuiciamos, podemos apreciar semejanzas entre el supuesto enjuiciado y uno de los dos sometidos al enjuiciamiento del TJUE y, más concretamente, en la que denomina cesión a título gratuito. Podemos sintetizarlas en los siguientes puntos: (i) estamos ante una cesión por parte de la empresa a sus empleados del uso de vehículos adquiridos por la cedente, bien en propiedad o a través de cualquiera de las formas de arrendamiento financiero, como resulta ser en el supuesto que nos ocupa, en los que REPSOL soportó el correspondiente IVA; (ii) entre cedente y cesionario existe una relación laboral de dependencia y ajenidad; (iii) no se percibió ningún tipo de «contraprestación» económica o renuncia de derechos por parte de los trabajadores, con ocasión del uso y disfrute de los vehículos, lo que por el TJUE se denomina cesión a título gratuito.

Lo primero que puntualiza la STJUE de 20 de enero de 2021 es que, con carácter general, las cesiones de vehículos como la examinada encajarían dentro de la modalidad de IVA de prestación de servicio, no en la de entrega de bienes (apartado 26).

Exige, para que se pueda hablar de prestación de servicios en el marco del IVA, que se realice «[a] título oneroso [...]», en los términos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. De modo que «[s]olo 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). [...]» (apartado 29). Situación que no descarta que pueda darse en la relación empleado-empleador «[e]n 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). [...]» (apartado 30).

Lo que viene a resaltar la STJUE, para que estemos ante una prestación de servicios onerosos en los términos y ámbito del IVA, es que la cesión de uso del vehículo del empleador al trabajador se haga a cambio de un pago o contraprestación. Sin embargo y en contra de lo que erróneamente puede interpretarse, la contraprestación no puede identificarse con el intercambio sinalagmático que tiene lugar entre trabajo a cambio de un salario o retribución, típica de la relación laboral entre empleador y el empleado. Como dice la sentencia, lo que se exige es una verdadera transmisión valorable económicamente del trabajador a la empresa por el uso del vehículo que no puede presumirse cuando «[e]l colaborador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas. [...]» (apartado 31). Tampoco cabe que «[P]or lo que se refiere al requisito de la renta, debe precisarse que la falta de pago de esta no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que el uso privativo del bien afectado a la empresa en cuestión constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario ha renunciado como contraprestación de la cesión del bien de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479, apartado 28). [...]» (apartado 43), «[e]l concepto de renta a efectos de la aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 no puede interpretarse por analogía, asimilando a esta una gratificación en especie, y que supone la existencia de una renta en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard, C- 210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479, apartados 29 y 34). [...] » (apartado 44).

Por lo tanto, existen notables diferencias entre el asunto C-288/19 y el resuelto por la STJUE de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C-40/09, donde se abordaba la tributación de un sistema de retribución flexible consistente en la entrega de vales de compra (retail vouchers) a los empleados que podían canjear en determinados comercios por bienes o servicios. Por la empresa Astra Zeneca se estableció un sistema de retribución consistente en una parte anual fija, denominada «fondo Advantage» («Advantage Fund»; en lo sucesivo, «fondo»), que comprendía una cantidad en metálico y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado, de modo que cada ventaja social elegida por un empleado daba lugar a un descuento de un determinado importe en su fondo (apartado 9). Los empleados que «[o]ptado 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 [...]», (apartado 30), por lo que no se albergaba ninguna duda de que Astra Zeneca recibía «[r]ealmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra [...]» (apartado 31).

Sin embargo, en la cesión del uso de vehículos del empresario no consta, por parte del trabajador, el pago de una renta, remuneración o renuncia de derechos a favor del empleador que permita calificarla como prestación onerosa de servicios. Por lo tanto, «[s]in perjuicio de las comprobaciones fácticas que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tal prestación no puede calificarse, por ello, como prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 [...]» (apartado 32).

OCTAVO. (...)

Esto no significa que dentro de este tipo de relaciones laborales no pueda existir, entre empresa y empleado, una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA. Pero para ello sería necesario que por parte del trabajador se satisficiera una renta a favor del empresario que se los prestara, ya fuera en dinero, ventaja o renuncia de derechos valuable económicamente. Lo que no cabe es presumir, mediando una relación laboral, que la cesión del vehículo constituye una prestación onerosa de servicios y no salario, porque también se presume que, a cambio y por su uso, se ha satisfecho una retribución, renta o ventaja económica por el trabajador al empresario.

(...)."

Sexto.

Sentado lo anterior, en el presente caso del que conoce este Tribunal, en el que se regulariza el porcentaje en que se estiman empleados los vehículos cedidos a determinados trabajadores y a un consejero para sus necesidades privadas atendiendo al criterio de disponibilidad del vehículo y no al de su utilización efectiva para uso privado, la conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación exige el análisis previo del carácter oneroso de la

operación a efectos de su calificación como prestación de servicios conforme al artículo 4 de la Ley del IVA, de la que parte la Inspección.

Extrapolando los criterios fijados por el TJUE a los que hemos hecho referencia en el fundamento de derecho cuarto de la presente resolución al caso presente, este TEAC debe concluir que la Inspección, según resulta del contenido del acuerdo de liquidación, no ha probado que por la cesión de vehículos a determinados empleados y a un consejero de la entidad, la reclamante obtenga efectivamente una contraprestación valuable económicamente ni, por tanto, la existencia de onerosidad.

Al respecto, el acuerdo de liquidación se limita a señalar:

"III. CESIÓN DE USO DE VEHÍCULOS A EMPLEADOS

La Doctrina Administrativa y Jurisprudencial ha abordado la problemática de los vehículos de uso mixto, es decir, aquellos supuestos en los que el vehículo es utilizado por el trabajador en el desempeño de su actividad laboral y, asimismo, goza de la disponibilidad del vehículo para su disfrute particular, fuera de la jornada laboral, en cuyo caso solamente debe considerarse como retribución en especie (IRPF) / prestación de servicios a título oneroso (IVA) la parte imputable a la disponibilidad para fines particulares. Ahora bien, en todos estos casos, es necesario acreditar que el vehículo también se destina al desarrollo de la actividad laboral, fuera de esa disponibilidad para fines particulares, así como acreditar la parte imputable a cada uso.

Esta cesión de uso de los vehículos con disponibilidad para uso particular, generadora de una retribución en especie, es claramente una prestación de servicios a título oneroso, puesto que se incardina dentro de la política retributiva de la entidad y, en consecuencia, se realiza en contraprestación a los servicios que, en régimen de dependencia, presta el trabajador a la empresa, lo que excluye su valoración como cesión a título gratuito.

(...)

IV. CESIÓN DE USO DE VEHÍCULOS A CONSEJEROS

*No obstante, en la medida en que la relación que une al Sr. ... con la entidad **XZ SL** es de carácter mercantil, siendo la cesión de vehículos una retribución en especie, esta Oficina Técnica considera aplicable el artículo 11.Dos.3º de la LIVA en base a la fundamentación anteriormente expuesta referida a los empleados de la entidad y no el artículo 12 relativo al autoconsumo de servicios y, por ello, igualmente considera que la prestación de servicios onerosa debe de ser valorada por su valor normal de mercado por tratarse de operaciones vinculadas entre el sujeto pasivo y un consejero (art. 79.Cinco LIVA y 16 del TRLIS), (...)."*

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de octubre de 2021 (Nº de Recurso 8146/2019), en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, ha declarado que *"de esta jurisprudencia se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016, Odvolací finanèní øeditelství, C-432/15, apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 43).*

Es decir, para excluir el hecho imponible del IVA, la incertidumbre o, mejor dicho, la indefinición, debe recaer sobre la existencia o realidad de los elementos que definen la relación jurídica, esto es, por un lado, la prestación de un servicio y, por otro lado, la correlativa contraprestación. "

En consecuencia, la regularización practicada que tiene como fundamento la existencia de una prestación de servicios de carácter oneroso respecto de la que existe incertidumbre sobre la concurrencia de contraprestación, no se ajusta a Derecho debiendo anular la liquidación en este punto.

Séptimo.

Finalmente, debemos hacer referencia a la regularización practicada por la Inspección por los servicios facturados a la entidad reclamante por **QR SL** y **NP SL**.

En relación con la deducibilidad de cuotas soportadas, el artículo 92 de la Ley del IVA, establece en su apartado Uno:

"Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones (...)."

La primera cuestión que se desprende de este precepto es que los empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto podrán ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación, para lo que se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, General Tributaria y según el cual:

"En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."

La controversia en el presente caso gira en torno, como se ha expuesto, a la deducibilidad del IVA soportado por ciertos gastos facturados por las entidades **QR SL** y **NP SA** que la Administración no admite en aplicación del artículo 96.Uno.5.º de la Ley del IVA.

A este respecto, dispone el citado precepto lo siguiente:

"Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...).

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.o y 4.o de esta Ley.

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

(...).

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

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

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

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

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

La entidad reclamante no ha aportado ni en sede de Inspección ni ante este TEAC ningún elemento de prueba para justificar la relación con su actividad de los gastos incurridos, carga que le incumbe a dicha entidad que pretende la deducción conforme al artículo 105 de la LGT,

No puede admitirse, por tanto, que las atenciones a clientes, asalariados, o terceras personas materializados a través de bonos de balneario sirvan inmediatamente a los fines de la empresa.

De esta forma, y en ausencia de alegaciones de la reclamante al respecto, confirmamos la regularización inspectora que rechaza la deducibilidad del IVA correspondiente a las cuotas soportadas por los bonos de balneario, al amparo del artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA.

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.