

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia 3 de febrero de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 2671/2019

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestación de servicios. *Cesión de uso de vehículos realizada por la entidad a favor de determinados trabajadores, directivos o comerciales* La Administración consideró la retribución en especie realizada por la recurrente a determinados empleados, consistente en la cesión de vehículos de uso mixto (laboral y personal), como una prestación de servicios sujeta al IVA. Considerando que las cesiones de vehículos en cada uno de los periodos objeto de comprobación (en aquella parte que tuviesen la consideración de retribución del trabajo, es decir en la parte correspondiente al uso para fines particulares) tenían la consideración de prestaciones de servicios a título oneroso por las que la mercantil recurrente debió repercutir el IVA a sus empleados, tomando como base de repercusión el valor de mercado de esa cesión para fines personales, pudiendo luego, consecuentemente, deducirse la totalidad del IVA soportado en el alquiler de los citados vehículos en lugar del 50% deducido por la recurrente. Por el contrario, la recurrente en relación con estas cesiones de vehículos a sus empleados para uso mixto (laboral y personal), consideró deducible el 50% del IVA soportado en aplicación de la presunción de afectación a la actividad empresarial en dicho porcentaje dispuesta en el art. 95. Tres 2º Ley IVA. Y la recurrente como no entendía que se estuviera produciendo una prestación de servicios a título oneroso a sus empleados no efectuó ninguna repercusión de IVA a los trabajadores con derecho a uso de los vehículos. Nada impide calificar, a los efectos laborales, que la cesión del uso del vehículo por el empresario al trabajador constituya una percepción económica de su salario en especie. La Ley del IRPF incluye, junto a las retribuciones dinerarias, como a las percibidas «en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria». En el caso de los vehículos se consideran retribuciones del trabajo en especie tanto su utilización como su entrega y para su imputación en renta del trabajador, cuyo valor se determina en el art. 43.1. 1º b) Ley IRPF. El contrato laboral entre empresario y trabajador constituye una relación no sujeta al IVA, y que el salario que percibe el empleado ya sea en dinero o en especie, constituye renta a los efectos del IRPF, y no puede ser calificado como la retribución de una prestación onerosa de servicios. 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 entregase 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. Lo dicho nos lleva a estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto y a concluir que la cesión de los vehículos por parte de la recurrente a sus empleados no constituye una prestación onerosa de servicios ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados. En consecuencia, no procede que la Administración Tributaria exija a la actora que efectúe imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, ni que la entidad repercuta el Impuesto a sus trabajadores por esta cesión. Por último, tratándose de operaciones no sujetas no forman parte ni se integran en el cálculo de la regla de la prorrata [Vid., STS de 29 de enero de 23024, recurso n.º 526/2022].

AUDIENCIA NACIONAL

Síguenos en...



SENTENCIA**AUDIENCIA NACIONAL***Sala de lo Contencioso-Administrativo***SECCIÓN SEXTA***Núm. de Recurso: 0002671/2019**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General: 16909/2019**Demandante: L'OREAL ESPAÑA, S.A.**Procurador: DÑA. SILVIA VÁZQUEZ SENIN**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**Abogado Del Estado**Ponente Ilma. Sra.: Dª. BERTA SANTILLAN PEDROSA***SENTENCIA Nº:****Ilma. Sra. Presidente:**

Dª. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

Dª. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a tres de febrero de dos mil veinticinco.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 2671/2019 promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. Silvia Vázquez Senin que actúa en nombre y en representación de la mercantil **L'OREAL ESPAÑA, S.A.**, contra la resolución dictada en fecha 15 de octubre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Central que desestimó la reclamación económica-administrativa interpuesta confirmando así la legalidad del acuerdo de liquidación relativo al IVA, periodo junio de 2010 a diciembre de 2012. Ha sido parte en autos la Administración demandada representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos, solicitó a la Sala que dicte sentencia por la que se acuerde la nulidad de la resolución impugnada.

SE GUNDO. El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. Posteriormente quedaron las actuaciones pendientes para votación y fallo señalándose para el día 29 de enero de 2025, en que efectivamente tuvo lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. BERTA SANTILLAN PEDROSA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. En el presente recurso contencioso-administrativo la mercantil L'OREAL ESPAÑA, S.A. impugna la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 15 de octubre de 2019 que desestima la reclamación económica-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de Madrid de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria en relación con el IVA, periodo junio de 2010 a diciembre de 2012. Acuerdo de liquidación que incrementaba las bases imponibles de IVA devengado correspondiente a la cesión de uso de vehículos realizada por la entidad a favor de determinados trabajadores, directivos o comerciales.

Síguenos en...



Concretamente, la regularización tributaria efectuada por la Administración se realizó porque la Inspección consideró que la mercantil recurrente debía repercutir al perceptor de la retribución en especie el IVA correspondiente al porcentaje en que debía imputarse su uso para fines particulares, fijando el criterio de disponibilidad para dichos fines, y debiendo computar como base imponible el valor de mercado de dicha cesión. Y, de acuerdo con este criterio, concluye que únicamente el 30% o 25% del valor de los vehículos debe considerarse dedicado a la actividad profesional y el restante (70 y 75%) para fines particulares.

Es decir, la Administración consideró la retribución en especie realizada por la recurrente a determinados empleados, consistente en la cesión de vehículos de uso mixto (laboral y personal), como una prestación de servicios sujeta al IVA. En este sentido, la Administración consideró que las cesiones de vehículos en cada uno de los periodos objeto de comprobación (en aquella parte que tuviesen la consideración de retribución del trabajo, es decir en la parte correspondiente al uso para fines particulares) tenían la consideración de prestaciones de servicios a título oneroso por las que la mercantil recurrente debió repercutir el IVA a sus empleados, tomando como base de repercusión el valor de mercado de esa cesión para fines personales, pudiendo luego, consecuentemente, deducirse la totalidad del IVA soportado en el alquiler de los citados vehículos en lugar del 50% deducido por la recurrente.

Por el contrario, la recurrente en relación con estas cesiones de vehículos a sus empleados para uso mixto (laboral y personal), consideró deducible el 50% del IVA soportado en aplicación de la presunción de afectación a la actividad empresarial en dicho porcentaje dispuesta en el [artículo 95. Tres 2º de la LIVA](#). Y la recurrente como no entendía que se estuviera produciendo una prestación de servicios a título oneroso a sus empleados no efectuó ninguna repercusión de IVA a los trabajadores con derecho a uso de los vehículos.

SEGUNDO.Centrado el objeto de debate iniciamos el análisis en relación con la regularización relacionada con la cesión del uso de vehículos a determinados empleados de la mercantil recurrente.

La parte actora discrepa de la regularización tributaria efectuada al respecto por la Administración que procedió (i) a imputar un uso totalmente privativo de los vehículos por los empleados; (ii) a equiparar la cesión de vehículos por la empresa recurrente a los empleados a una prestación de servicios realizada a título oneroso por la actora a los trabajadores; y (iii) a exigir a la mercantil recurrente el IVA que debió repercutir a sus empleados por estas prestaciones de servicios.

Por el contrario, la parte actora afirma que la cesión de los vehículos a los empleados no se hizo a título oneroso, y que su uso por los empleados de la mercantil recurrente no está relacionado con su salario.

Visto el planteamiento efectuado por las partes, debemos analizar si la cesión del uso de vehículos facilitados por L'OREAL ESPAÑA a sus trabajadores constituye una prestación de servicios de carácter oneroso. Solo si concurriera esta circunstancia nos encontraríamos dentro del objeto y ámbito del hecho imponible del IVA.

Sobre esta cuestión acudiremos a los pronunciamientos recogidos en la [sentencia dictada en fecha 20 de enero de 2021 por el TJUE en el asunto C-288/19](#). En la cuestión prejudicial C-288/19, se sometía al Alto Tribunal 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.

Debemos destacar ciertas analogías 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 L'OREAL ESPAÑA 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). Y continúa diciendo que,

Síguenos en...



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

Lo que viene a resaltar la STJUE es que para que estemos ante una prestación de servicios a título oneroso, 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 del TJUE, 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 «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»(apartado 31). Tampoco cabe que «Por 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), y «el 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, C:2013:479](#), apartados 29 y 34)»(apartado 44).

Por otra parte, 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 han «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»,(apartado 30), por lo que no se albergaba ninguna duda de que Astra Zeneca recibía «realmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra»(apartado 31).

Sin embargo, en los casos en los que 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 no puede calificarse como prestación onerosa de servicios. Por lo tanto, «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](#)»(apartado 32 de la [STJUE de 20 de enero de 2021](#)).

Síguenos en...



TERCERO. Asimismo, en la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 7](#), entre los supuestos de no sujeción se incluyen «5.º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales». La exclusión implica que las retribuciones percibidas por un trabajador en régimen de dependencia y ajenidad, en los términos contemplados en el artículo 1.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, no están sujetas al IVA.

La retribución o «salario», en la terminología utilizada por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 26, incluye «la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena». Por lo tanto, nada impide calificar, a los efectos laborales, que la cesión del uso del vehículo por el empresario al trabajador constituya una percepción económica de su salario en especie.

En términos concurrentes se recoge en la imposición directa. La [Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con ocasión de la definición de que se consideran rendimientos del trabajo, el artículo 17.1](#) incluye, junto a las retribuciones dinerarias, como a las percibidas «en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria». En el caso de los vehículos se consideran retribuciones del trabajo en especie tanto su utilización como su entrega y para su imputación en renta del trabajador, el artículo 43.1. 1º b) establece que será «En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo»; todo ello, sin perjuicio del ingreso a cuenta al que está obligado el pagador conforme al [artículo 43.2 y 99 de la LIRPF](#).

La consecuencia de ambos regímenes jurídicos es que el contrato laboral entre empresario y trabajador constituye una relación no sujeta al IVA, y que el salario que percibe el empleado ya sea en dinero o en especie, constituye renta a los efectos del IRPF, y no puede ser calificado como la retribución de una prestación onerosa de servicios.

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 entregase 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.

Lo dicho nos lleva a estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto y a concluir que la cesión de los vehículos por parte de L'OREAL ESPAÑA a sus empleados no constituye una prestación onerosa de servicios ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados. En consecuencia, no procede que la Administración Tributaria exija a la actora que efectúe imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, ni que L'OREAL ESPAÑA repercuta el Impuesto a sus trabajadores por esta cesión. Por último, tratándose de operaciones no sujetas no forman parte ni se integran en el cálculo de la regla de la prorrata.

Este criterio se ha confirmado por el [Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 29 de enero de 2024 \(recurso de casación nº 5226/2022\)](#).

CUARTO. En virtud de las razones expuestas debemos declarar la estimación del presente recurso contencioso-administrativo y, en consecuencia, se imponen a la Administración demandada las costas procesales causadas en esta instancia de acuerdo con lo establecido en el [artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional](#).

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo nº 2671/2019, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. Silvia Vázquez Senin que actúa en nombre y en representación de la mercantil **L'OREAL ESPAÑA, S.A.**, contra la resolución dictada en fecha 15 de octubre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Central que desestimó la reclamación económica-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación relativo al IVA, periodo junio de 2010 a diciembre de 2012. Resolución que anulamos porque entendemos que no es conforme con el ordenamiento jurídico.

Se imponen a la Administración demandada las costas procesales causadas en esta instancia.

Síguenos en...



Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el [artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

