

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3161/2019, DE 22 DE FEBRERO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

IVA. Sujeción al impuesto de la cesión de vehículos realizada por un empresario a sus trabajadores y a un consejero. Cambio de criterio por aplicación de la jurisprudencia del TJUE.

En esta resolución, el TEAC, siguiendo la jurisprudencia del TJUE, cambia de criterio y considera que, en relación con la cesión de vehículos por el empresario a determinados trabajadores y a un consejero para uso particular, no ha quedado acreditado la existencia de onerosidad en la medida en que no existe relación directa entre la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio. 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.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO. –

(...)

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 detraída 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 valuable 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 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.

A unas conclusiones similares ha llegado la Audiencia Nacional en sentencias recientes. Por todas, en su sentencia de 29 de diciembre de 2021 (N.º 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-empileador "[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.

(...)