



Roj: **STS 538/2024 - ECLI:ES:TS:2024:538**

Id Cendoj: **28079130022024100037**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/01/2024**

Nº de Recurso: **5226/2022**

Nº de Resolución: **131/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 21/03/2018,**
SAN 1921/2022,
ATS 1740/2023,
STS 538/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 131/2024

Fecha de sentencia: 29/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5226/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5226/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 131/2024

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5226/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 4 de mayo de 2022, en el recurso núm. 282/2018 en materia de impuesto sobre el valor añadido, ejercicios de mayo de 2009 a diciembre de 2011.

Ha comparecido, como parte recurrida, Randstad Empleo Empresa de Trabajo Temporal, S.A.U., representada por la procuradora doña Alicia Martínez Villoslada.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 4 de mayo de 2022 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso formulado por la representación procesal de la entidad Randstad Empleo Empresa de Trabajo Temporal, S.A.U., frente a la resolución dictada con fecha 21 de marzo de 2018 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que había desestimado la reclamación interpuesta contra la liquidación del impuesto sobre el valor añadido, ejercicios de mayo de 2009 a diciembre de 2011.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada al obligado tributario el 27 de mayo de 2013. La comunicación se refería a los siguientes conceptos tributarios y períodos, estableciendo el carácter general de las actuaciones: impuesto sobre sociedades, períodos 2009 a 2011; retención/ingreso a cuenta de rendimientos de trabajo/profesional, 05/2009 a 12/2011; e impuesto sobre el valor añadido, 05/2009 a 12/2011.

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue la de "servicios de colocación y suministro de personal", correspondiente al epígrafe 849.6 del impuesto sobre actividades económicas.

Como se acaba de indicar, Randstad Empleo Empresa de Trabajo Temporal, (en lo sucesivo, Randstad) fue objeto de unas actuaciones inspectoras que tuvieron por objeto las retenciones/ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo/profesional del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), relativos a la retribución en especie imputada por la cesión de vehículos automóviles a los trabajadores. En los años objeto de regularización, Randstad adquirió a terceros vehículos en régimen de *renting* que fueron cedidos a determinados empleados para su uso mixto (es decir, para fines profesionales y particulares) por lo que imputó a los trabajadores retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del IRPF.

La inspección considera que, para determinar la parte imputable a fines particulares, y en atención a la disponibilidad del vehículo fuera del horario laboral, deberá efectuarse el cálculo tomando, como referencia, la plena disponibilidad en fines de semana, festivos y vacaciones, así como la disponibilidad fuera de la jornada de trabajo, en días laborales. Para la inspección, la disponibilidad de los vehículos para fines particulares de los empleados debe determinarse de acuerdo con la jornada laboral anual establecida en el V Convenio colectivo estatal de empresas de trabajo temporal. La inspección regulariza la diferencia entre el ingreso a cuenta que procede de dicho cálculo y el efectivamente practicado por la entidad.

Este aumento fue también considerado por la inspección en la regularización del IVA, culminada en una liquidación, dictada el 15 de julio de 2014, en la que se incrementó el IVA soportado deducible hasta el 100 por 100, puesto que la entidad había considerado deducible, únicamente, el 50 por 100 de las cuotas que le habían sido repercutidas por las empresas arrendadoras de los vehículos. La administración consideró procedente este aumento de las cuotas deducibles apoyándose en el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en diversas resoluciones que interpretan distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de tratamiento de vehículos destinados a uso mixto para ser objeto de retribución en especie a favor de los empleados y para uso por la empresa en su actividad. Las consecuencias que



ello comporta son dos: una, el obligado tributario puede deducirse la totalidad del IVA soportado, y dos, el obligado tributario debe repercutir al trabajador, que recibe la retribución en especie, el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares del trabajador, siendo la base imponible, el valor de mercado de esa cesión.

Los empleados recibían la cesión del vehículo de manera adicional a su retribución ordinaria en metálico, sin renunciar por su percepción a ninguna parte de su sueldo dinerario a cambio de recibir el vehículo, según se reflejó en el curso de la comprobación y se acredita mediante el certificado firmado por el director de recursos humanos de Randstad, que figura en el expediente. Asimismo, consta en el expediente el modelo de documento descriptivo de las obligaciones que asume el trabajador al recibir un vehículo, que debe ser firmado por él.

La referida liquidación fue confirmada en sede económico-administrativa por resolución de 21 de marzo de 2018, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, frente a la cual se interpuso el recurso contencioso-administrativo nº. 282/2018.

TERCERO.- *La sentencia de instancia.*

La sentencia objeto del presente recurso de casación, dictada el 4 de mayo de 2022 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimó la pretensión de la recurrente con fundamento en lo resuelto en la sentencia de la misma sala de 26 de diciembre de 2021, recurso 234/2017, a la que se remite íntegramente y en la que, a su vez, se realizó una argumentación basada en la doctrina fijada en la sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32.

Se arguye en la sentencia de la AN que: "(l)o 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. (...)

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".

A continuación, se discierne sobre los efectos de la jurisprudencia del TJUE de acuerdo con nuestra legislación nacional, concluyéndose que: "(l)a 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 satisficiera una renta a favor del empresario que se los prestara, ya fuera en dinero, ventaja o renuncia de derechos valubles 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".

Las anteriores consideraciones llevan a la Sala a *quo* a concluir, como hiciera en el recurso 234/2017, que la cesión de vehículos por parte de la entidad 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, por lo que no resultaba procedente imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, ni resultaba exigible que la empresa repercutiera el impuesto a sus trabajadores por esta cesión.

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- *Tramitación del recurso de casación.*

1.- *Preparación.* El abogado del Estado en la representación y defensa que le son propias preparó recurso de casación contra la anterior sentencia. En su escrito, de fecha 21 de junio de 2022, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 7 y 12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"] y el artículo 26 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Considera asimismo infringida la jurisprudencia contenida en la sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de junio de 2022.



2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación planteado por el abogado del Estado, por medio de auto de 1 de febrero de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

Determinar si la cesión del uso de un vehículo por parte de una empresa a un empleado para su uso particular a título gratuito, en el caso de que se haya deducido la cuota de IVA soportada con ocasión de la adquisición del vehículo, es una operación sujeta a este impuesto o no.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 7 y 12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y el artículo 26 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

3.- Interposición. El abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de abril de 2023.

Concluye el escrito de interposición señalando como doctrina que considera que esta Sala debe fijar, la siguiente: "La cesión del uso de un vehículo por parte de una empresa a un empleado para su uso particular a título gratuito, en el caso de que se haya deducido la cuota de IVA soportada con ocasión de la adquisición del vehículo, es una operación sujeta a este impuesto".

4.- Oposición al recurso interpuesto. La representación procesal de Randstad, presentó escrito, el 26 de mayo de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el que solicita de esta Sala "dicte Sentencia por la que declare no haber lugar al recurso de casación interpuesto del Abogado del Estado, confirmando la Sentencia de instancia, con condena en costas al recurrente y demás pronunciamientos que procedan en Derecho".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 29 de mayo de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 11 de octubre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 16 de enero de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso contencioso administrativo

El presente recurso versa sobre la sujeción al IVA de la cesión de vehículos para su uso a los trabajadores de la empresa aquí recurrida, por los que previamente se había deducido parte del IVA soportado con ocasión de la adquisición mediante renting de tales vehículos.

SEGUNDO. - La posición de las partes.

Inicia sus alegaciones la Abogacía del Estado manifestando que la inspección reconoció el derecho de Randstad a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los vehículos, pero, al mismo tiempo, estimó que existe una prestación de servicios sujeta al IVA por la cesión de uso de esos vehículos, en la proporción en que se destinan al uso particular de sus empleados, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 7 y 12 LIVA.

Recuerda que la sentencia recurrida se dicta siguiendo la doctrina fijada por la sentencia de 20 de enero de 2021. en el asunto C-288/19, Finanzamt Saarbrücken y, por eso examina, en primer término, el alcance de ese pronunciamiento y, posteriormente, trata de justificar que existe una operación sujeta al IVA, concretamente un supuesto de autoconsumo gravado.

Para la Abogacía del Estado lo que dice el Tribunal respecto del autoconsumo de servicios de la letra a) del apartado 1 del artículo 26 de la Directiva IVA es que: "tal operación no entra en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112". (apartado 42 de la sentencia), no que no pueda existir un autoconsumo sujeto.

Según el parecer de la Abogacía del Estado, "en ningún caso, en la sentencia se concluye sobre la sujeción o no de la operación" y, consiguientemente, la sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, "es plenamente compatible con la concurrencia de un supuesto de sujeción del artículo 26 de la Directiva IVA (que se incorpora a nuestro derecho en el artículo 12 LIVA), cuando se hubiese



atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los vehículos objeto de cesión de uso a los trabajadores (autoconsumo de servicios)".

Advierte que la sentencia de instancia descarta que, en el presente caso, nos encontremos ante una prestación de servicios a título oneroso, concluyendo que se trata de una operación no sujeta, sin tener en cuenta que Randstad cede el uso de los vehículos a sus empleados y "que las cuotas soportadas en relación a dichos vehículos han sido deducidos total o parcialmente (en este caso, la Inspección había permitido la deducción plena del 100% al considerar que tales vehículos se destinaban a una operación sujeta), lo que da lugar al hecho imponible de autoconsumo".

Para determinar si, en el caso enjuiciado, dicha cesión de uso de vehículos resulta sujeta o no, acude a los artículos 7. 7º y 12 LIVA, concluyendo que:

"(i) Cuando no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los vehículos objeto de cesión de uso a los trabajadores (operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios o también denominado autoconsumo de servicios), la cesión de uso estará no sujeta al IVA, conforme al artículo 7. 7º LIVA".

Asegura que este sería el caso en que la empresa, considerando que las controvertidas operaciones se van a efectuar a título gratuito, no hubiera deducido las cuotas soportadas en la adquisición o *renting* de los coches conforme el artículo 96. Uno.5º LIVA.

Desde esta premisa, en su opinión, la cesión de uso de vehículos a los trabajadores a título gratuito (operaciones de autoconsumo de servicios) estaría no sujeta.

"(ii) Por el contrario, fuera del ámbito del artículo 7.7º LIVA y, conforme al artículo 12 LIVA y 26 de la Directiva IVA, cuando se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los vehículos objeto de cesión de uso a los trabajadores (operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios o autoconsumo de servicios), la cesión de uso estará sujeta al IVA".

En apoyo de su argumento trae a colación la STJUE de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, que, aunque verse sobre una operación asimilada a las entregas de bienes, a su criterio, resulta plenamente aplicable a las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Señala que "la finalidad del autoconsumo es impedir que un sujeto pasivo que se dedujo total o parcialmente el IVA en la adquisición o fabricación de un bien o el soportado en servicios recibidos eluda el pago de dicho impuesto cuando utilice los bienes o una parte de los mismos o los servicios recibidos para fines privados, ajenos a los de la empresa", manifestando que lo anterior queda complementado con lo recogido en la STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32.

En consecuencia, conforme al artículo 12 LIVA y 26 de la Directiva IVA, "cuando se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la adquisición de los vehículos objeto de cesión de uso a los empleados (autoconsumo de servicios), bien por aplicación de la presunción de utilización mixta de vehículos al 50% del artículo 95.Tres.2º LIVA o por su afectación al 100% (como resultó de la regularización de la Inspección), la cesión de uso estará sujeta a IVA".

Asegura que no estamos ante una cesión a título oneroso porque la imputación de un salario en especie no constituye una contraprestación a efectos del IVA y la operación, desde esta perspectiva, no está sujeta (art. 7, 5º LIVA). Este último establece que son operaciones no sujetas al IVA los servicios prestados por personas físicas, en régimen de dependencia, derivados de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

Ahora bien, añade acto seguido, "en el ámbito del IVA, la cesión de los vehículos, cuando se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el cedente, da lugar a una operación de autoconsumo, sujeta en virtud de lo dispuesto en el art. 12 LIVA, compatible con la no sujeción del art. 7, 5º LIVA"

De hecho, el gravamen del autoconsumo garantiza, en casos como el presente, que se soporte el IVA por el consumidor final, afirmación que apoya invocando la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre 2020, RCA 2989/2017, que, aunque referida a un supuesto de entrega de bienes, realiza puntualizaciones que, a su entender, son trasladables al caso ahora enjuiciado, justificándose el devengo del IVA por concurrir un supuesto de autoconsumo en favor de los empleados de la empresa.



Por su parte, Randstad comienza sus alegaciones describiendo distintos motivos por los que considera que la cesión de vehículos de uso mixto (laboral y personal) a empleados de Randstad no da lugar a un autoconsumo sujeto a IVA con arreglo a los artículos 12 (determinación del hecho imponible) y 7. 7.º (norma de no sujeción técnica) de la LIVA.

En primer lugar, centra la cuestión sobre qué importe del valor de la cesión de vehículos para uso mixto (laboral y personal) podría *a priori* calcularse un autoconsumo sujeto a IVA.

A este respecto, recuerda que Randstad solamente dedujo el 50 por 100 (y no el 100 por 100) de las cuotas de IVA soportadas por el alquiler de los vehículos con arreglo a la presunción de afectación a la actividad empresarial del artículo 95. Tres.2ª LIVA.

Dice que la Inspección calculó el porcentaje de tiempo de uso profesional basándose en una prueba indiciaria. Se basó en el principio de disponibilidad aplicado en la regularización de las retenciones a cuenta del IRPF, principio que se aviene mal con el precepto que regula las retribuciones en especie. En cualquier caso, la Inspección asumió "la ficción como cierta de que las horas laborales del año natural según el convenio colectivo aplicable se corresponden con un uso profesional de los vehículos, mientras que el resto de horas del año (incluyendo las horas de descanso en días laborables "horas de sueño incluidas", así como las de los fines de semana y días de vacaciones por entero) deben atribuirse exclusivamente a un uso personal".

A la vista de ello, estima que el supuesto autoconsumo sujeto a IVA con arreglo al artículo 7.7.º de la LIVA, por haberse deducido Randstad las cuotas de IVA soportado, "se correspondería con la diferencia entre el porcentaje de uso profesional supuestamente acreditado mediante prueba de presunciones a efectos del IRPF por la Inspección y el 50% del IVA efectivamente deducido por [Randstad] en los periodos comprobados con arreglo a la presunción legalmente exigible en el IVA, puesto que es sobre dicha parte de uso profesional, y no otra, sobre la que [Randstad] dedujo las cuotas de IVA soportado".

Lo cierto es, precisa, que Randstad en ningún caso dedujo la totalidad del IVA soportado, de suerte que la corrección practicada por la Inspección no ha sido confirmada por la sentencia del tribunal de instancia.

Por tanto, "la situación de partida debe ser la deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas por [Randstad] en las facturas recibidas de las empresas arrendadoras, en aplicación de la presunción de afectación a la actividad empresarial en dicho porcentaje que realiza el art. 95. Tres.2ª de la LIVA. En este escenario, con arreglo a la norma de no sujeción técnica del art. 7. 7.º de la LIVA, no se produciría de inicio ningún autoconsumo sujeto a IVA por el 50% del valor de la cesión de los vehículos a los empleados con respecto al cual [Randstad] no dedujo cuota de IVA soportado alguna".

Sentado lo anterior, analiza si la situación de partida de Randstad es conforme a Derecho, recordando, en primer lugar, que la deducción del 50% del IVA soportado en las facturas recibidas por Randstad de las empresas arrendadoras se basó en la presunción de afectación a la actividad empresarial en dicho porcentaje que realiza el art. 95. Tres.2ª LIVA, señalando, en segundo lugar, que "si bien la Inspección no cuestionó directamente la deducción de este porcentaje de IVA soportado, sí consideró acreditado, prueba de indicios mediante, que el porcentaje de uso profesional de los vehículos era inferior al 50% (un 20,02% en 2009 y un 20% en 2010 y 2011)".

Llegados a este punto, se pregunta si debería considerarse entonces que el IVA soportado por Randstad en el arrendamiento de los vehículos debería limitarse a dichos porcentajes reducidos, respondiéndose que su respuesta debe ser negativa.

Defiende que la normativa del IVA establece una presunción de afectación a la actividad empresarial que no se ve enervada por la prueba de presunciones basada en el principio de disponibilidad del vehículo, ya que la "inspección se limita a aceptar la ficción de que durante todas las horas del año que no son laborales según el convenio colectivo aplicable, los vehículos se utilizan para fines personales por parte de los empleados sin realizar ningún tipo de esfuerzo probatorio".

En consecuencia, a su entender, "si el porcentaje de uso profesional de los vehículos debe ser el 50% a efectos del IVA, no se produce autoconsumo por dicha parte, ni tampoco por el 50% de uso personal restante con respecto al cual, recordemos, Randstad no dedujo las cuotas de IVA soportado (por lo que esta segunda parte se subsume perfectamente en el supuesto de hecho de la norma de no sujeción técnica del art. 7. 7.º de la LIVA)".

No se olvide que, con carácter general, la revisión de los hechos en sede casacional no es admisible, señala Randstad, y "lo cierto es que la Sentencia recurrida rechaza por completo el planteamiento de la Inspección: tanto el incremento de las cuotas de IVA soportado deducibles del 50% al 100%, como la liquidación de cuotas de IVA repercutido por una inexistente cesión onerosa de los vehículos", confirmando, por tanto, "que

la situación de partida de RETT (recordemos, deducción del 50% de las cuotas de IVA soportado con arreglo a la presunción legal) es ajustada a Derecho".

A mayor abundamiento, Randstad considera que no debe reputarse que incurre en autoconsumo en ningún caso, puesto que la cesión de los vehículos a los empleados no se realiza para fines ajenos a su actividad empresarial, requisito ineludible para que se produzca el hecho imponible por asimilación con arreglo al artículo 12 LIVA.

Randstad sostiene que "aunque los autoconsumos de servicios sean prestaciones de servicios gratuitas, no todas las prestaciones de servicios gratuitas son autoconsumos. De lo contrario, no sería necesario que el precepto recién citado especificara que serán autoconsumos las prestaciones de servicio gratuitas "siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional".

La cesión de los vehículos a los empleados no constituyó una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA, por no concurrir ningún tipo de contraprestación económica o renuncia de derechos por parte de los trabajadores con arreglo a la jurisprudencia del TJUE, como sucede en el caso enjuiciado, asegura, pero, de ello, apunta, no se colige necesariamente que dichas cesiones "se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial".

En efecto, argumenta, "el uso tolerado fuera del horario laboral de los vehículos, los cuales son una mera herramienta de trabajo según se establece en el modelo de documento contractual descriptivo de las obligaciones que asume el trabajador al recibir un vehículo que consta en el expediente.

De hecho, dicho uso tolerado puede cumplir funciones empresariales perfectamente legítimas, como evitar costes derivados del estacionamiento y vigilancia de los vehículos si estos permanecieran en las instalaciones de la empresa fuera del horario laboral, o mejoras de eficiencia en los desplazamientos desde los domicilios de los empleados al centro de trabajo, u a otras localizaciones por motivos laborales sin necesidad de realizar trayectos previos a las instalaciones de la empresa para recoger los vehículos".

TERCERO. - *Criterio interpretativo de la Sala.*

El artículo 4. (hecho imponible) LIVA establece en su apartado 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"

El artículo 7 (operaciones no sujetas) de la misma LIVA, establece:

"No estarán sujetas al impuesto: (...)

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio".

Según el artículo 12 LIVA, sobre "Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios":

"Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, *siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional*".

Según el artículo 95, relativo a "limitaciones del derecho a deducir":



"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

(..)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional. (...)"

La inspección invocó distintas consultas de la Dirección General de Tributos sobre el tratamiento de los vehículos destinados a uso mixto, para ser objeto de retribución en especie a favor de los empleados y para uso por la propia empresa en su actividad, argumento que posteriormente utiliza la R. TEAC de 21 de marzo de 2018 para desestimar las pretensiones de la empresa.

En particular, una de las consultas invocadas por la Inspección de los Tributos (V1379-11, de 30 de mayo), hace referencia a un supuesto sustancialmente distinto al que es objeto de controversia, en el que los trabajadores beneficiarios de la cesión de los vehículos renunciaban a una parte de la retribución en metálico como contraprestación de las retribuciones en especie percibidas, razón por la que la DGT concluyó que la sentencia TJUE de 29 de junio de 2010, Astra Zeneka UK, C-40/09, EU:C:2010:450, era directamente aplicable, cumpliéndose por tanto los requisitos para la existencia de una "prestación de servicios realizada a título oneroso". Sin embargo, el supuesto contemplado en la consulta no es comparable al de Randstad, por cuanto en el caso de Randstad, los trabajadores no renunciaron a una parte de su sueldo en metálico a cambio de recibir el vehículo, tal y como se hizo constar en el curso de la comprobación y, acredita mediante el certificado firmado por el director de Recursos Humanos de Randstad que figura en el expediente. En dicho certificado se manifiesta que la cesión de los vehículos a los trabajadores se concede de forma gratuita sin perjuicio del salario que les corresponde, sin que los trabajadores renuncien, a cambio, a parte de su salario.



En realidad, este supuesto es semejante al segundo de los abordados por la STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, en sus apartados 47 a 49, al que después nos referiremos.

La verdad es que la citada consulta vinculante de la DGT en ningún caso serviría para sostener jurídicamente las liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en el acuerdo de liquidación, en el caso ahora enjuiciado, máxime cuando la propia consulta expone la tesis contraria a la defendida por la Inspección de los Tributos cuando afirma lo que sigue:

"(...) 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".

Este es, precisamente, el caso ante el que nos encontramos, en que ni el trabajo ni el salario del empleado dependen ni se ven alterados por la circunstancia de haber sido cesionarios de un vehículo.

La empresa considera que en un caso como el que nos ocupa, en el que, insiste por ser una cuestión nuclear, Randstad cede vehículos a determinados empleados de manera gratuita, sin que los empleados renuncien a una parte de su retribución dineraria normal, y en el que para nada depende tampoco el trabajo que debe ser realizado por el empleado del hecho de recibir o no la cesión del uso de un vehículo, no se cumplen los requisitos exigidos por el TJUE para que exista una "prestación de servicios realizada a título oneroso" a efectos del IVA, por cuanto no existe relación directa entre el servicio prestado por el empleador y la supuesta contraprestación recibida del empleado, no pudiendo además cuantificarse efectiva y dinerariamente el importe de la supuesta contraprestación recibida por el empleador a cambio de la cesión del vehículo. En definitiva, sobre la base de la jurisprudencia del TJUE citada y en atención a los hechos y circunstancias del caso descritos, considera que en ningún caso las cesiones de vehículos por la empresa en favor de determinados empleados deben ser consideradas "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" a efectos del IVA, no teniendo [Randstad] la obligación de repercutir IVA a sus empleados por dichas cesiones, como sostiene la Inspección de los Tributos (y confirma la resolución del TEAC recurrida), y no pudiendo tampoco deducir la totalidad del IVA soportado para su adquisición (sino exclusivamente un 50%), no siendo procedentes, por tanto, las liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en el acuerdo de liquidación.

Lo cierto es que el propio TEAC ha matizado su posición, en RRTEAC posteriores a la ahora recurrida, que lleva fecha de 21 de marzo de 2018.

El TEAC, en dos resoluciones, una de 22 de febrero de 2022 y otra de 22 de marzo de 2022, sostiene una posición basada en una sentencia del TJUE posterior a las actuaciones y resolución recurridas, sentencia de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, a la que ambas partes se han referido en sus respectivos escritos de interposición y oposición.

Dicha sentencia diferencia dos supuestos:

A) Cesión por un sujeto pasivo a su empleado de un vehículo afectado a la actividad empresarial, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas.

Este es nuestro supuesto. Existen documentos en el expediente, invocados por la empresa, que no han sido desvirtuados por la Inspección que han llevado a la sentencia de instancia a aceptar los razonamientos de Randstad, contrarios a la tesis de la AEAT. No en vano acaba estimando el recurso, concluyendo que la cesión de vehículos por parte de la entidad 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", por lo que no resultaba procedente imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, ni resultaba exigible que la empresa repercutiera el impuesto a sus trabajadores por esta cesión.

A este supuesto se refiere la STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, en los apartados 27 a 32 que, por su importancia reproducidos íntegramente:

"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".

B) Cesión por un sujeto pasivo a su empleado de un vehículo afectado a la actividad empresarial, a cambio de una retribución dineraria.

La misma STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, argumenta, en este caso en sus apartados 47 a 49, que también reproducimos.

"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".

Nos quedamos, pues, con la idea de que nos hallamos en la primera de las dos hipótesis, y siendo así, el TEAC, en 2022, en dos resoluciones, extrae los siguientes criterios de la STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C- 288/19, EU:C:2021:32, 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:

- Son de aplicación los criterios generales establecidos por el propio TJUE para calificar como onerosas o gratuitas el resto de operaciones, de manera que únicamente 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.

Particularmente, 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 deducida 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.

Pues bien, centrándonos en la primera de las dos hipótesis, debemos recordar que el apartado 32 de la sentencia remite a los tribunales internos las comprobaciones fácticas pertinentes. En esta ocasión tales comprobaciones han sido realizadas por el tribunal de instancia, habiendo concluido en la inexistencia de prueba por parte de la administración que desvirtuó la actuación de Randstad.

Como ya se ha dicho en los antecedentes, en los años objeto de regularización, Randstad adquirió a terceros vehículos en régimen de *renting* que fueron cedidos a determinados empleados para su uso mixto, imputándosele a los trabajadores determinados importes en concepto de retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del IRPF. La Inspección regularizó la diferencia entre el ingreso a cuenta que procede de dicho cálculo y el efectivamente practicado por la entidad. Tal aumento fue también considerado por la Inspección en la regularización del IVA, incrementándose el IVA soportado deducible del 50 por 100 al 100 por 100. Por ello, consideró que el obligado tributario debe repercutir al trabajador que recibe la retribución en especie, el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares del trabajador, siendo la base imponible el valor de mercado de esa cesión.

Ya hemos visto que la sentencia recurrida no ha considerado, ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados, que la cesión de vehículos por parte de la entidad recurrente a sus empleados constituya una prestación onerosa de servicios.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial que fijamos es la siguiente:

La cesión por el sujeto pasivo del uso de un vehículo afectado -un 50 por 100, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª LIVA, no desvirtuada por la AEAT- a la actividad empresarial, a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni deja de percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA, aunque por tal bien se hubiere deducido, también en dicho porcentaje, IVA soportado por el *renting* del vehículo.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

La pretensión que se ejercita por la Abogacía del Estado se concreta en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 7 y 12 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su virtud, solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de marzo de 2018 y los acuerdos y actos de los que trae causa. Por contra, la pretensión de Randstad consiste en que se confirme la sentencia recurrida y con ello las resoluciones y actos de los que trae causa.

Pues bien, por las razones ya expresadas en fundamentos anteriores no resulta procedente imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, no resultando exigible, por tanto, que la empresa repercutiera el IVA a sus trabajadores por esta cesión, lo que, como resultado, implica la confirmación de la sentencia recurrida.

QUINTO.- Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia y las comunes, por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación núm. 5226/2022, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 4 de mayo de 2022, en el recurso núm.



282/2018 en materia de impuesto sobre el valor añadido ejercicios de mayo de 2009 a diciembre de 2011, sentencia cuya confirmación procede.

Tercero. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ