

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El tratamiento en el IVA correspondiente a la cesión de vehículos de uso mixto a empleados (criterios aplicados por los tribunales y la Administración y cuestiones pendientes de clarificación)

Sentencia de la AN de 30 de septiembre de 2020 (rec. 195/2018), Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021 (asunto C-288/19) y Sentencia del TS de 29 de enero de 2024 (rec. 5226/2022); Resoluciones del TEAC de 20 de febrero de 2024 (res. 2408/2022), de 22 de febrero de 2022 (res. n° 3161/2019), de 22 de noviembre de 2017 (res. n° 2789/2014) y Resolución del TEAR de Cataluña de 16 de marzo de 2023 (res. n° 1797/2022)

Carlos Peraita Gallén

Abogado

Asesor Fiscal

Arttax & Legal Abogados

Resumen: Tras la controversia derivada de la publicación de una nota informativa por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que pretendía clarificar el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la cesión de vehículos de uso mixto a empleados para fines particulares, los tribunales han delimitado qué criterios deben tenerse en cuenta de cara a la deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado con motivo de la adquisición de dichos vehículos y a la posible obligación de repercutir el impuesto con motivo de su posterior cesión.

En este comentario se expondrán las líneas de actuación recomendables actualmente, así como aquellas cuestiones más ambiguas respecto de las que posiblemente haya mayor seguridad jurídica una vez el Tribunal Supremo se pronuncie al respecto.

Palabras clave: cesión de vehículos de uso mixto; afectación a la actividad económica; disponibilidad para el uso privado; fines ajenos a la actividad; onerosidad; autoconsumo de servicios.

I. OBJETO DE ESTUDIO

Se examinarán:

- 1) las previsiones relativas al tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de la adquisición y posterior cesión de vehículos de uso mixto a empleados contenidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).
- 2) los efectos que pretende desplegar la nota informativa publicada el pasado mes de agosto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT).
- 3) los criterios considerados pacíficos actualmente en atención a la jurisprudencia y doctrina posterior a la publicación de esa nota informativa; y
- 4) las cuestiones sobre las que no hay consenso a día de hoy y que conviene seguir de cerca en aras a una futura clarificación de las mismas por parte del Tribunal Supremo u otros tribunales.

II. NORMATIVA INTERNA APLICABLE

En relación con las limitaciones al derecho a deducir el IVA soportado, hay que tener en cuenta que, con carácter general, solo pueden deducirse las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad económica —por supuesto, siempre y cuando ésta genere el derecho a la deducción—.

Ahora bien, el artículo 95 Tres de la Ley del IVA establece que, el IVA soportado por la adquisición de determinados bienes de inversión afectos parcialmente a la actividad económica puede deducirse de acuerdo con unas reglas específicas, estableciendo la 2ª de ellas una **presunción de afectación del 50 % para vehículos** automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas. Sin embargo, determinados vehículos enumerados posteriormente en el referido precepto (entre otros, aquellos que son utilizados en el transporte de mercancías y en los desplazamientos profesionales de agentes comerciales) se presumen afectos al 100 %, esto es, total y exclusivamente, a la actividad económica.

Ese tratamiento se extiende, por aplicación del artículo 95 Cuatro de la Ley del IVA, al IVA soportado por la adquisición de determinados bienes y servicios directamente relacionados con esos vehículos (accesorios y piezas de recambio, combustibles y demás productos energéticos necesarios para su funcionamiento, aparcamiento, uso de peajes y rehabilitación, renovación y reparación de los mismos).

Sin perjuicio de la referida presunción, tal y como regula la regla 4ª del artículo 95 Tres de la Ley del IVA, el grado de afectación a la actividad económica **debe acreditarse por parte del contribuyente**, rigiendo la libertad probatoria y sin que baste a estos efectos la autoliquidación del IVA o la contabilización de los vehículos en los registros oficiales de la actividad (por ejemplo, en el libro registro de facturas recibidas o de bienes de inversión).

Por su parte, la regla 3ª del artículo 95 Tres de la Ley del IVA prevé que las deducciones deben regularizarse si se acredita que el grado efectivo de utilización de los bienes en la actividad es diferente del aplicado inicialmente.

Tradicionalmente, las regularizaciones del IVA realizadas por la AEAT con motivo de la cesión de vehículos de uso mixto a empleados para fines de uso privado solían centrarse en la deducibilidad del IVA soportado con motivo de la adquisición y no en el posible devengo del IVA con motivo de la posterior cesión, siendo este último aspecto uno de los focos de la nota informativa que se comentará a continuación. Teniendo en cuenta que la normativa aplicable no ha sido objeto de modificación reciente, es posible que ese cambio de criterio se deba a una distinta interpretación de la previsión contenida en el artículo 7 5.º de la Ley del IVA, que regula la no sujeción a IVA de «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales», y que parece que, según el criterio administrativo plasmado en esa nota informativa, no despliega

sus efectos en el ámbito que nos ocupa, al considerar que está sujeta a IVA la cesión de un vehículo a un empleado para su uso privado si es parte de la contraprestación por los servicios que éste presta.

III. NOTA INFORMATIVA DE LA AEAT DE AGOSTO DE 2023

En agosto de 2023, con la intención de simplificar la problemática en relación con la cesión de vehículos de uso mixto por parte de una entidad a sus empleados para su uso privado, la AEAT publicó una nota informativa en su página web con criterios interpretativos relativos a la tributación en el IVA y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). Sin embargo, los criterios contenidos en ese texto suponen una ampliación de los tradicionalmente aplicados por parte de la Administración, especialmente debido a las diversas implicaciones que surgen en función de si la cesión realizada es a título oneroso o gratuito, lo que requiere detectar si concurre o no esa nota de onerosidad en el caso concreto.

«Si bien hay consenso respecto a los rasgos que caracterizan la onerosidad en la cesión, no es pacífico si el criterio de la disponibilidad para el uso privado ha de prevalecer sobre el grado efectivo de utilización del vehículo»

A efectos de la modulación del porcentaje de afectación a la actividad, lo que incide tanto en el IVA de la entidad cedente como en los ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo en especie en el IRPF del trabajador, la AEAT remite a jurisprudencia de la Audiencia Nacional (entre otras, sentencia de 30 de septiembre de 2020, rec. 195/2018). Acude al **criterio de la disponibilidad para el uso privado**, con independencia del uso efectivo del vehículo, lo que se traduce en el tiempo anual que no corresponde a la jornada laboral (en la práctica, suele dar lugar a porcentajes de uso privado de en torno al 70 % — 80 %) y requiere un análisis del convenio colectivo aplicable y de la actividad realizada por la empresa.

Este criterio es cuestionable, teniendo en cuenta que desvirtúa la presunción de afectación del 50 % contenida en el artículo 95 Tres de la Ley en perjuicio del contribuyente, así como la referencia que hace la regla 3ª de dicho precepto al «*grado efectivo de utilización*» a efectos de regularizar las deducciones del IVA soportado.

Asimismo, se exige la calificación de la cesión como una prestación de servicios onerosa o gratuita a efectos del IVA. Si bien la lista de elementos que acreditan la existencia de **onerosidad** es abierta, la concurrencia de cualquiera de las siguientes cuatro circunstancias —siendo las tres primeras jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (entre otras, sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19) y habiendo sido la cuarta añadida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras, en su resolución de 22 de febrero de 2022, n.º 3161/2019)— implica la calificación de la cesión como prestación de servicios a título oneroso:

- Que el empleado pague por dicha cesión.
- Que el empleado renuncie a parte de su salario por dicha cesión.
- Que el empleado elija la cesión entre diversas modalidades retributivas ofrecidas por la sociedad, renunciando al resto.
- Que una parte de los servicios prestados por el empleado, valorable económicamente, sea la contraprestación por la cesión y así conste en el contrato de trabajo u otro documento.

La consideración de retribución en especie a efectos del IRPF del trabajador no determina que la cesión tenga la consideración de onerosa a efectos del IVA. La onerosidad requiere, en definitiva, la entrega de contraprestación

por parte del trabajador.

En caso de cesión de vehículos de uso mixto a empleados para su uso privado, si no existe onerosidad en la cesión, la afectación a la actividad es parcial y, según el criterio contenido en la nota informativa de la AEAT, la Administración puede determinar un porcentaje de afectación menor que el 50 % contenido en la presunción, en función del grado de disponibilidad, y regularizar la **deducibilidad del IVA soportado**. Si no se deduce el IVA soportado en proporción alguna, la posterior cesión gratuita estaría no sujeta a IVA (artículo 7 7.º de la Ley del IVA), esto es, no tendría la consideración de **autoconsumo de servicios** (en virtud del artículo 12 de la Ley del IVA, operación asimilada a una prestación de servicios a título oneroso). En cambio, si se deduce el IVA soportado en la proporción afecta que corresponda, la posterior cesión gratuita constituiría un autoconsumo de servicios, sujeto y no exento de IVA.

Esta consideración es discutible, en tanto que da a entender que una cesión a título gratuito tributa en IVA, salvo que la entidad no deduzca, en proporción alguna, el IVA soportado con motivo de la adquisición del vehículo. La nota informativa afirma que, si se cede a título gratuito el vehículo por tiempo completo al empleado exclusivamente para sus fines particulares, el IVA soportado con motivo de su adquisición no es deducible en proporción alguna.

En cambio, si existe onerosidad en la cesión, el bien está plenamente afecto a la actividad (tanto la económica realizada habitualmente por el cedente como la de cesión del vehículo), el IVA soportado es deducible en su totalidad y la cesión está sujeta y no exenta de IVA. Según esta interpretación, **la afectación del vehículo a la actividad económica depende del carácter oneroso o gratuito de la cesión**.

Por último, en caso de cesión onerosa o de onerosidad asimilada, la nota informativa trata la determinación de la **base imponible en el IVA y en el IRPF**, estableciendo que debe considerarse en ambos casos el grado de disponibilidad para el uso privado.

IV. INTERPRETACIONES RAZONABLES EN LA ACTUALIDAD

Si bien parece haber consenso en cuanto a que la cesión a título oneroso de vehículos para el uso particular de los empleados está sujeta a IVA, así como respecto a los rasgos distintivos de la onerosidad en dicha cesión, hasta hace poco era controvertido si también está sujeta a IVA tal cesión cuando se realiza a título gratuito y se deduce en un 50 % el IVA soportado por la adquisición del vehículo cedido, por aplicación de la presunción del artículo 95 Tres de la Ley del IVA, no desvirtuada por la AEAT. Aunque la nota informativa de la AEAT sostiene que sí que hay sujeción a IVA en este último caso, la sentencia del Tribunal Supremo del 29 de enero de 2024 (rec. 5226/2022) concluye en sentido contrario:

«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».

A esa doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo remite la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de febrero de 2024 (n.º 2408/2022), que considera que las operaciones a título oneroso requieren una relación directa entre la prestación de servicios realizada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio, así como que esta última pueda valorarse en términos económicos. En ella, el Tribunal Económico-Administrativo Central alude a la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a las

notas que caracterizan la onerosidad en la cesión y reitera el criterio establecido en su resolución de 22 de febrero de 2022 (n.º 3161/2019), que supuso un cambio respecto al recogido en las anteriores resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras, su resolución de 22 de noviembre de 2017, n.º 2789/2014), que se limitaba a considerar que el hecho de que la cesión del vehículo al empleado tuviera para éste la consideración de retribución en especie en el IRPF suponía su automática calificación como operación a título oneroso a efectos del IVA.

«No está sujeta a IVA la cesión a título gratuito de un vehículo de uso mixto a un empleado para fines privativos pese a que la entidad cedente dedujera el 50 % del IVA soportado por su adquisición»

En atención al criterio del Tribunal Supremo, en caso de **cesión a título gratuito** del vehículo de uso mixto al empleado para su uso privado, una opción práctica consiste en **deducir el IVA soportado de acuerdo con la presunción del 50 %** contenida en la Ley del IVA, de modo que la **posterior cesión no esté sujeta a IVA**, simplificando así las obligaciones materiales (ausencia de devengo del IVA y de obligación de repercusión) y formales (ausencia de obligación de emisión de la factura correspondiente) de la entidad, así como la carga fiscal del trabajador, quien evitaría soportar un IVA del 21 % que, casi con total seguridad, no tendría derecho a deducir.

En cambio, si la entidad cedente opta por deducir el IVA soportado en un 100 % y posteriormente cede el vehículo a título gratuito, la posible futura regularización por parte de la Administración no necesariamente implicaría la denegación de la deducción del IVA soportado en un 50% —criterio que tradicionalmente venía siendo aplicado en la práctica—, sino que podría suponer que, en su lugar, se exigiese el ingreso del IVA devengado correspondiente en esa misma proporción del 50 %, complicando así la operativa frente a la anterior alternativa.

Además, si hubiese transcurrido más de un año desde la fecha del devengo (cesión del vehículo), la entidad cedente perdería el derecho a la repercusión del IVA (artículo 88 Tres de la Ley del IVA), por lo que no habría carga fiscal adicional para el trabajador, sino para la empresa, quien debería ingresar el IVA devengado correspondiente sin que le sea satisfecho por parte del destinatario de la operación.

Este criterio administrativo resumido en la nota informativa comentada anteriormente, además de estar lejos de simplificar el tratamiento a implantar en la práctica por parte de los contribuyentes, pretende ampliar temporalmente las facultades recaudatorias de la Administración para liquidar. La exigencia del ingreso del IVA devengado correspondiente supone que el plazo de prescripción de 4 años del derecho de la Administración para liquidar [artículo 66 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria] empiece a contar desde que tiene lugar la cesión del vehículo al trabajador, momento posterior a la adquisición de dicho vehículo.

V. CUESTIONES CONTROVERTIDAS

En aras a una mayor seguridad jurídica, sería conveniente que el Tribunal Supremo se pronunciase respecto a la validez del **criterio de la disponibilidad para el uso privado** como determinante del grado de afectación de un vehículo de uso mixto a la actividad económica. Si bien no consta que haya fijado doctrina al respecto, de su sentencia de 29 de enero de 2024 (rec. 5226/2022) puede inferirse que no valida este criterio:

«En cualquier caso, la inspección asumió "la ficción como cierta de que las horas laborables 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"».

También se posicionó en sentido contrario al uso de ese criterio para desvirtuar la presunción del afectación del 50 %, de modo más contundente, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de marzo de 2023 (n.º 1797/2022), cuyo criterio es el siguiente:

«No procede la minoración de la presunción del 50 % en base a criterios estimativos, en este caso, en función de las horas trabajadas (el porcentaje de disponibilidad para fines particulares que tienen los empleados y el personal directivo en la empresa), puesto que la norma exige aplicar la deducción en función del efectivo grado de afectación. No resulta aplicable mutatis mutandi la doctrina administrativa que se cita (resolución del TEAC de 04/12/2017, R.G. 02787/2014, entre otras) al referirse a otro concepto impositivo (IRPF-Retenciones)».

Por otro lado, en relación con el supuesto de autoconsumo de servicios previsto en el artículo 12 3.º de la Ley del IVA, que exige que la prestación de servicios realizada a título gratuito se realice **«para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional»**, sería conveniente un futuro pronunciamiento por parte del Alto Tribunal que clarifique en qué consisten exactamente dichos fines en el ámbito del uso de vehículos que son propiedad de la empresa por parte de sus empleados. Ese concepto podría delimitarse de forma diferente en función de la profesión de que se trate, puesto que hay determinados profesionales que, en atención a las características intrínsecas de la actividad laboral que realizan, requieren una disponibilidad prácticamente permanente de un vehículo para fines exclusivamente profesionales, como es el caso de los agentes comerciales.