

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089412

DGT: 10-06-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1374/2024

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. Autoconsumo de servicios. *Cesión de vehículos para su uso a los trabajadores de la empresa que previamente se había deducido parte del IVA soportado con ocasión de la adquisición mediante renting.* En primer lugar, para que la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados se califiquen como operación a título oneroso debe tenerse en cuenta lo siguiente:

-El trabajador debe efectuar un pago por ello.

-El trabajador debe emplear una parte de su retribución monetaria, que le es detraída de su salario, a cambio de la prestación concedida.

-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.

-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.

En particular en el supuesto de cesión de vehículos se considera realizada a título oneroso, cuando:

-El trabajador pague parte del uso del vehículo o el importe correspondiente a ese uso sea deducido de su salario.

-El trabajador pueda elegir entre diversas modalidades retributivas el uso del vehículo. En todo caso, el mero hecho de que, a los efectos del IRPF, la cesión del vehículo tenga la consideración de retribución en especie no determina que en el IVA estemos ante una cesión onerosa.

Por el contrario, la cesión de uso será gratuita cuando:

-El uso del vehículo es voluntario para el trabajador y, además, el hecho de que el empleado se acoja o no a tal opción no tiene repercusión alguna en sus retribuciones.

-El trabajador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el empresario 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.

Dicho esto, se desea conocer si, dado que la cesión de vehículos a los empleados en este caso se realiza a título gratuito, del mismo se deriva un autoconsumo de servicios sujeto al Impuesto.

Pues bien, la adquisición de un vehículo por un empresario que no se afecta en su totalidad a la actividad empresarial supone que una parte de dicho vehículo se afecta a la actividad empresarial mientras que la otra parte queda en el patrimonio particular o privado del empresario. Así, la posterior transmisión o, en el caso analizado, cesión a empleados de la parte del vehículo no afecta al patrimonio empresarial constituirá una operación no sujeta al Impuesto -véase STS, de 29 de enero de 2024, recurso nº 5226/2022 (NFJ092050)-.

Por otra parte, la cesión a los empleados del vehículo en la parte afecta a la actividad empresarial, realizada necesariamente para los fines propios de la actividad del sujeto pasivo, no constituye un autoconsumo de servicios según lo dispuesto en el art. 12.3º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En efecto, el gravamen de una operación como autoconsumo precisa que se cumplan dos requisitos:

-Por un lado, que se haya generado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para la realización de estas operaciones.

-Por otro, que la prestación en cuestión se efectúe para fines ajenos a la actividad empresarial.

En el caso concreto que nos ocupa, la cesión de los vehículos por la empresa a sus empleados en la parte afecta a la actividad empresarial es una prestación de servicios que, por su propia naturaleza, se efectúa para que los empleados desarrollen los fines propios de actividad empresarial o profesional por lo que la misma no puede, en ningún caso, generar un autoconsumo de servicios.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 12, 78, 79, 93, 95 y 97.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 56.

Descripción sucinta de los hechos:

Cesión de vehículos a empleados.

Cuestión planteada:

Confirmación de que no existe un autoconsumo de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido por la cesión de vehículos a empleados cuando la empresa hubiese deducido parte del Impuesto sobre el Valor Añadido en un contrato de renting.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “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 apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- La determinación del régimen de tributación de las operaciones de cesión de vehículos por un empresario o profesional a sus empleados, así como, en su caso, la posible existencia o no de un autoconsumo de servicios y el régimen de deducción, precisa, en primer lugar, determinar si la cesión del vehículo a los empleados es una prestación de servicio realizada a título oneroso o gratuito.

En principio, las remuneraciones en especie a los trabajadores de las empresas no constituyen operaciones realizadas a título gratuito, puesto que se efectúan en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia.

No obstante, sobre el carácter oneroso o gratuito de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, (el Tribunal) siendo relevante la delimitación que da sobre este particular en su sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, asunto C-16/93, cuyo apartado 14 señala lo siguiente:

"De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario."

Esta delimitación del concepto de prestación a título oneroso se encuentra igualmente en otras sentencias, entre otras, en la de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, asunto C-102/86.

Por lo que concierne al asunto objeto de consulta, resulta más relevante la sentencia de 16 de octubre de 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG, asunto C-258/95, cuyos apartados 15, 16 y 17 señalan lo que sigue:

"15. De la resolución de remisión de deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no depende de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso."

En este mismo sentido se ha manifestado el mismo Tribunal en su sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C-40/09.

En esta sentencia el Tribunal analiza la tributación que procede aplicar, desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, en un sistema de retribución flexible en virtud del cual una sociedad ofrece a sus empleados un sistema de retribución consistente en una parte anual fija en metálico, denominada "fondo Advantage" y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado de un conjunto propuesto, de modo que cada ventaja social da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado. Entre las ventajas sociales figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios.

En estas circunstancias, el Tribunal llega, entre otras, a las conclusiones que se reproducen a continuación, extraídas de la propia sentencia:

"(...)

24. Habida cuenta de la amplitud del ámbito de aplicación del IVA, procede hacer constar que una sociedad como Astra Zeneca desarrolla una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, al entregar vales de compra a sus empleados a cambio de que estos renuncien a una parte de su retribución en metálico.

25. Los vales de compra de que se trata en el litigio principal permiten que los empleados que los reciben compren un bien o un servicio en determinados comercios, de modo que, como ha indicado el Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, estos vales les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios.

26. Por consiguiente, como dichos vales no transmiten de inmediato un poder de disposición sobre un bien, a efectos del IVA la entrega de los mismos constituye, no una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, sino una «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la misma Directiva, ya que, según esta última disposición, todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo 5 se considerarán prestaciones de servicios.

27. En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12; Comisión/Grecia, antes citada, apartado 29, y Comisión/España, antes citada, apartado 92).

(...)

29. Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.

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

(...).”

En este sentido, cabe igualmente destacar el reciente pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, que plantea si resulta aplicable la regla especial de localización para el arrendamiento de medios de transportes a largo plazo (art. 56.2, primer párrafo de la Directiva IVA) para un supuesto de cesión, por un sujeto pasivo a su empleado, de un vehículo afectado a la empresa, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución como contraprestación y el derecho al uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

Si bien el objeto de la litis era la aplicación o no de la citada regla referente al lugar de realización de la puesta a disposición del vehículo por parte del empleador, con carácter previo el Alto Tribunal se pronuncia sobre la consideración o no de la cesión del vehículo como operación a título oneroso o gratuito en los siguientes términos:

“29 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C 94/19, EU:C:2020:193, apartado 21 y jurisprudencia citada).

30 Tal relación directa puede concretarse, en las relaciones entre un empleador y su empleado, en una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C 258/95, EU:C:1997:491, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C 40/09, EU:C:2010:450, apartado 29).

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

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

Por su parte, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 22 de febrero de 2022 concluyó, para un caso similar al analizado en esta contestación, lo siguiente:

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

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

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

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

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

- a) El trabajador efectúe un pago por ello.
- b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que le es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida.
- c) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.
- d) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.”.

Estos criterios referentes a la onerosidad o gratuidad de las cesiones de vehículos fueron asumidos por este Centro directivo, entre otras en su contestación vinculante de 11 de abril de 2018, número V0949-18 y con posterioridad, en la contestación vinculante de 13 de marzo de 2023, número V0593-23, en la que se analizó un supuesto de cesión equivalente al señalado por el Tribunal de Justicia en el asunto QM, anteriormente citado.

3.- Asimismo, el Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de enero de 2024, STS 131/2024 (Rec. n.º 5226/2022) ha reiterado estos criterios confirmando en casación la sentencia dictada el 4 de mayo de 2022 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional. Los hechos de dicha sentencia se refieren a 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 a los trabajadores.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la inspección entendió que la cesión del vehículo debía calificarse como onerosa por lo que la empresa debía repercutir el Impuesto a los trabajadores en la parte correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares del mismo y al mismo tiempo se debía incrementar el Impuesto soportado deducible del 50 por ciento (porcentaje correspondiente a la presunción de afectación a la actividad empresarial contenido en el artículo 93.Cinco de la Ley 37/1992) al 100 por cien.

El Tribunal Supremo ratifica los criterios ya apuntados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto QM y por el propio TEAC señalando que, cuando en la cesión del uso de vehículos por un empresario no consta el pago de una renta por parte del trabajador, remuneración o renuncia de derechos a favor del empleador que permita calificarla como prestación onerosa de servicios, la operación, entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados, no puede considerarse como una operación a título oneroso. El mero hecho de que, a los efectos del IRPF, esta operación tenga la consideración de retribución en especie no incide en esta calificación.

Asimismo, señala que la prueba de la onerosidad es una cuestión fáctica que deberán realizar los tribunales de instancia.

De esta forma al no haberse probado la onerosidad en los tribunales de instancia, el Tribunal Supremo considera que se trata de una cesión gratuita y, además, que no es necesario repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido como autoconsumo de servicios pues dicha cesión no queda sujeta al Impuesto.

Por último, se concluye que en ausencia de repercusión por parte de la empresa al empleado, el derecho a la deducción por la adquisición o renting de los vehículos seguirá el régimen previsto en el artículo 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992 que establece una presunción de afectación al 50 por ciento de los vehículos automóviles de turismo.

La afectación del vehículo es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho.

Por ello, el Tribunal Supremo concluye que en la medida en que la presunción no ha sido rebatida por la Inspección, se entiende que el porcentaje de afectación es del 50 por ciento.

4.- De acuerdo con la jurisprudencia y doctrina anterior, procede señalar los criterios que, según este Centro directivo, deben valorarse para que la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados se califiquen como operación a título oneroso:

- A) El trabajador debe efectuar un pago por ello.
- B) El trabajador debe emplear una parte de su retribución monetaria, que le es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida.
- C) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.
- D) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.

En particular en el supuesto de cesión de vehículos se considera realizada a título oneroso, cuando:

- El trabajador pague parte del uso del vehículo o el importe correspondiente a ese uso sea deducido de su salario.
- El trabajador pueda elegir entre diversas modalidades retributivas el uso del vehículo.

En todo caso, como se ha señalado, el mero hecho de que, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cesión del vehículo tenga la consideración de retribución en especie no determina que en el Impuesto sobre el Valor Añadido estemos ante una cesión onerosa.

Por el contrario, la cesión de uso será gratuita cuando:

- El uso del vehículo es voluntario para el trabajador y, además, el hecho de que el empleado se acoja o no a tal opción no tiene repercusión alguna en sus retribuciones.
- El trabajador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el empresario 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.

5.- En el supuesto objeto de consulta, la consultante manifiesta que la cesión del vehículo es gratuita por lo que esta contestación se realiza bajo dicha hipótesis.

En este sentido, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992.

A estos efectos, en relación con el derecho a la deducción, el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“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:

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

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

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

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

5º. 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:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª. 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 ciento.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por cien:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3ª. 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.

4ª. 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.”.

En virtud de lo dispuesto en este artículo para que se genere el derecho a la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de bienes o recepción de servicios se precisa, en principio, que la afectación a la actividad empresarial sea directa y exclusiva. No obstante, se admite la afectación parcial cuando sea un bien de inversión el objeto de la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título.

Del escrito de consulta resulta que la consultante adquiere ciertos vehículos mediante contratos de renting con intención de afectarlos a su actividad empresarial o profesional.

Como ya se ha señalado, la afectación de tales vehículos es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, cuya carga incumbe a la misma de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Tratándose de vehículos automóviles de turismo, una vez acreditado que se encuentran, al menos, parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional de sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, se presumirá que el grado de afectación es del 50 por ciento, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada que se relaciona al final de la regla 2ª del apartado Tres del referido artículo.

No obstante, es criterio reiterado de este Centro directivo que, sin perjuicio de lo establecido en la presunción legal de afectación, la consultante podrá acreditar un grado de utilización distinto, superior o inferior, a este 50 por ciento.

En cuanto al modo de acreditar este grado de afectación por la entidad consultante, de nuevo se trata de una cuestión fáctica. Para tal prueba, además de lo previsto en la ya citada Ley General Tributaria, deberá tenerse en cuenta que a estos efectos será válido cualquier medio admitido en Derecho, pero no será prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el propio sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial, sin perjuicio de que esta anotación sea otra condición necesaria para poder ejercitar el derecho a la deducción.

En este sentido, el reconocimiento de un tanto por ciento de afectación al uso empresarial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podría ser, en su caso, un indicio del grado de afectación del vehículo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del vehículo objeto de la consulta, deberá ajustarse, sea cual sea el grado de afectación de los bienes señalados a la actividad empresarial de la consultante, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el referido Capítulo I del Título VIII de la mencionada Ley del Impuesto, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1º, por la que la entidad consultante deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien realice la entrega del vehículo.

6.- Por otra parte, la consultante desea conocer si, dado que la cesión de vehículos a los empleados se realiza a título gratuito, del mismo se deriva un autoconsumo de servicios sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, debe recordarse la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de este Centro directivo en relación con la adquisición por un empresario de un vehículo con un uso mixto y las consecuencias de su posterior transmisión.

El Tribunal en su sentencia de 4 de octubre de 1995, asunto C-291/92, Dieter Armbrrecht, concluyó lo siguiente:

“24 Procede, pues, responder a la primera cuestión que cuando un sujeto pasivo vende un bien del que había optado por reservar una parte para su uso privado, no actúa, por lo que se refiere a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva.”

Dicho criterio fue reiterado en la sentencia de 8 de marzo de 2001, asunto C-418/98, Lazlo Bakcsi, relativo a la adquisición de vehículo por un empresario particular que lo utilizaría parcialmente para su actividad, y en donde el Tribunal concluyó de forma similar señalando lo siguiente:

“47 Procede, pues, responder a la segunda cuestión que, cuando un sujeto pasivo ha optado por integrar enteramente en su patrimonio profesional un bien de inversión que utiliza al mismo tiempo con fines profesionales y con fines privados, la venta de dicho bien está íntegramente sujeta al IVA conforme a los artículos 2, punto 1, y 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Cuando el sujeto pasivo sólo ha integrado en su patrimonio profesional la parte del bien utilizada para fines profesionales, únicamente está sujeta al IVA la venta de esta parte. El hecho de que el bien haya sido comprado de ocasión a alguien que no sea sujeto pasivo y, por consiguiente, que el sujeto pasivo no esté autorizado para deducir el IVA residual que lo grava carece de pertinencia a este respecto. Sin embargo, si el sujeto pasivo detrae el bien de su empresa, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA, con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto de dicha detracción, en virtud de esta disposición. Si, posteriormente, el sujeto pasivo vende el bien, efectúa esta operación con carácter privado y, por tanto, ésta se halla excluida del sistema del IVA.”

Por otra parte, este Centro directivo, en la contestación vinculante de 25 de mayo de 2010, número V1125-10, señaló lo siguiente:

“A partir de las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes, debe concluirse que la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción.

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto en la entrega de un vehículo automóvil que ha estado afecto a un patrimonio empresarial o profesional en un porcentaje del cincuenta por ciento, debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992.”

De acuerdo con dicha doctrina nacional y europea, la adquisición de un vehículo por un empresario que no se afecta en su totalidad a la actividad empresarial supone que una parte de dicho vehículo se afecta a la actividad empresarial mientras que la otra parte queda en el patrimonio particular o privado del empresario.

Así, la posterior transmisión o, en el caso de la consulta, cesión a empleados de la parte del vehículo no afecta al patrimonio empresarial constituirá una operación no sujeta al Impuesto tal y como ya ha señalado este Centro directivo en la contestación anteriormente citada.

Este criterio ha sido también ratificado por el Tribunal Supremo que, como ya se ha señalado, en la citada sentencia de 29 de enero de 2024, que fijó la doctrina jurisprudencial de que “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 de la Ley 37/1992, 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.”

Por otra parte, la cesión a los empleados del vehículo en la parte afecta a la actividad empresarial, realizada necesariamente para los fines propios de la actividad del sujeto pasivo, no constituye un autoconsumo de servicios según lo dispuesto en el artículo 12.3º de la Ley 37/1992.

En efecto, el gravamen de una operación como autoconsumo precisa que se cumplan dos requisitos:

-Por un lado, que se haya generado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para la realización de estas operaciones.

-Por otro, que la prestación en cuestión se efectúe para fines ajenos a la actividad empresarial.

En relación con el requisito de que se efectuó para fines ajenos a la actividad empresarial se puede hacer referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia Julius Fillibeck Shne, Asunto C-258/95, ya citado, en donde se concluye que las prestaciones a título gratuito que han de quedar gravadas en concepto de autoconsumo de servicios son exclusivamente aquellas que se efectúen para fines ajenos a los propios de la actividad empresarial.

En el caso concreto consultado la cesión de los vehículos por la empresa a sus empleados en la parte afecta a la actividad empresarial es una prestación de servicios que, por su propia naturaleza, se efectúa para que los empleados desarrollen los fines propios de actividad empresarial o profesional por lo que la misma no puede, en ningún caso, generar un autoconsumo de servicios.

7.- Con independencia de lo anterior, cabe plantearse el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones objeto de consulta en el supuesto en que la cesión al empleado hubiera sido onerosa, es decir, cuando la cesión del vehículo se hubiese realizado a cambio de una contraprestación.

En este sentido, este Centro directivo en su contestación vinculante de 13 de marzo de 2023, número V0593-23, señaló en relación con esta cuestión lo siguiente:

“La reiterada doctrina de este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 11 de abril de 2018, número V0949-18, es la siguiente:

“Por lo que al objeto de la consulta se refiere, la cesión del uso de automóviles que efectuará la consultante a su trabajador constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la misma, si se establece así en el contrato laboral del trabajador, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha cesión. Es decir, la cesión al trabajador del uso de dos vehículos forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta.

En estas circunstancias, cabe concluir, en consonancia con lo señalado por el Tribunal, que dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que quedarán sujetas al citado tributo (...).”.

En consecuencia, en los supuestos en los que se quede acreditada la existencia de una contraprestación económica por la cesión del vehículo por el empleador a sus empleados, la cesión constituirá una prestación de servicios onerosa sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, el artículo 78 de la Ley 37/1992 señala que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

No obstante lo anterior, el artículo 79, apartado cinco de la misma Ley señala que:

“Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

(...)

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

(...)

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.”.

En relación con la base imponible de estas operaciones, considerando que se trata de una cesión onerosa de vehículos por parte una entidad a favor de sus empleados y dado que estos últimos, en tanto que no tienen la condición de empresarios o profesionales, no pueden deducir el Impuesto soportado, dicha cesión habrá de ser valorada, en todo caso, por su valor normal de mercado, de conformidad con lo previsto por la Ley 37/1992 en su artículo 79, apartado cinco, antes transcrito.

Por último, señalar que, en estos supuestos, dado que la cesión del vehículo es onerosa y por la misma se va a repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido, la deducción de las cuotas soportadas será plena acorde a la afectación total de dichos vehículos a la actividad.

8.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.