

CIRCULAR FISCAL

Nota de la AEAT sobre las cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados.

Septiembre 2023

En la presente circular, se analizará y comentará la nota de la AEAT recientemente publicada en su página web relativa a los vehículos de uso mixto cedido a los empleados.

En concreto, analizaremos los siguientes puntos:

- I. Criterio de disponibilidad para uso privado.
- II. La consideración de la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos de IVA como prestación onerosa o gratuita.
- III. La deducibilidad por el empresario o profesional de las cuotas de IVA soportadas.
- IV. El autoconsumo de servicios.
- V. La determinación de la base imponible a efectos de IVA e IRPF.

NOTA SOBRE CUESTIONES RELATIVAS A LOS VEHÍCULOS DE USO MIXTO CEDIDOS A LOS EMPLEADOS

I. Criterio de disponibilidad para uso privado en IVA e IRPF

En primer lugar, cuando se produce la cesión de un vehículo a un trabajador, la sociedad deberá probar:

- 1) Que el vehículo es necesario para el desempeño de la actividad laboral del trabajador. En el supuesto de que el vehículo no fuera necesario para el ejercicio de sus funciones, imaginemos el caso de una persona que desempeña una actividad de secretariado de dirección, y que sólo utiliza el vehículo para ir de su domicilio a la oficina, en este caso, el vehículo no estará afecto a la actividad en ningún porcentaje.

2) Y que el vehículo no está disponible para fines particulares.

Una vez la sociedad ha probado que el vehículo es necesario para el ejercicio de la actividad del trabajador, y, por otra parte, no haya podido probar que el vehículo no es utilizado para fines particulares, estaremos ante un uso mixto laboral y particular del mismo, con lo que será necesario determinar el grado/porcentaje de uso para fines particulares.

El criterio que aplica la Administración tributaria no es el del uso efectivo, sino el de la disponibilidad para uso privado. Criterio que viene refrendado, tanto por sentencias de la Audiencia Nacional, como por resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), así como consultas de la Dirección General Tributos (DGT). En concreto, el criterio de disponibilidad para usos particulares, según Hacienda, vendrá determinado por la totalidad del tiempo anual que no se corresponde con la jornada laboral (fines de semana, festivos, vacaciones y horario fuera de la jornada de trabajo, en días laborables). A efectos prácticos, primero se calcula el porcentaje del vehículo para uso laboral, que se obtiene dividiendo el número de horas establecidas en el convenio colectivo aplicable al trabajador entre el número de horas del año (8.760, 365 días por 24 horas), y por diferencia, se obtiene el porcentaje de disponibilidad para fines particulares. Por ejemplo, un trabajador que tiene cedido un vehículo y cuyo convenio colectivo aplicable contempla una jornada anual de 1.752 horas, el porcentaje afecto a la actividad laboral ascendería a 20% (1.752 horas /8.760 horas), siendo el porcentaje destinado a uso particular del 80%.

Importante, este criterio de disponibilidad se aplica tanto al IRPF como al IVA, con lo que ha quedado superado la presunción del 50% establecida en el artículo 95. Tres 2ª de la Ley del IVA (LIVA), así como la práctica habitual de las empresas de imputar 5/7 partes como uso laboral.

No obstante, como señala la nota de la AEAT, y considerando que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, debe tenerse en cuenta:

- Lo establecido en el convenio colectivo; las posibles excepciones para determinadas categorías de trabajadores; y la existencia de personal sin centro de trabajo o con permanentes desplazamientos.
- Las características y peculiaridades de la actividad desarrollada por la empresa, así como la jornada laboral de cada puesto de trabajo, y cualquier otra circunstancia que altere las consideraciones anteriormente efectuadas.

II. La consideración de la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos de IVA como prestación onerosa o gratuita.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha determinado que la cesión de vehículos al trabajador tiene la consideración de prestaciones de servicios, estando sujetas y no exentas a IVA cuando se realizan a título oneroso.

Así, de acuerdo con las resoluciones del TJUE y TEAC, estaremos ante una cesión onerosa cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) El trabajador efectúe pago por la cesión.
- b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que es detraída de su salario, a cambio de la prestación concedida.
- c) El trabajador elija entre distintas ventajas ofrecidas por la empresa en virtud de un acuerdo entre las partes, de manera que la elección de una de ellas conlleve la renuncia de parte de su retribución en metálico.
- d) Una parte determinada del trabajo prestado, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el servicio recibido, estando expresamente previsto en el contrato de trabajo o en documento accesorio.

En coherencia con lo anterior, la cesión del vehículo será gratuita cuando:

- a) El uso del vehículo es voluntario para el trabajador y, además, su elección no tiene ninguna repercusión en su retribución.
- b) El trabajador no realiza pago alguno ni emplea una parte de su retribución, y tampoco elige entre varias ventajas ofrecidas.

El hecho de que la cesión del vehículo tenga la consideración de retribución en especie no implica necesariamente que en el IVA estemos ante una cesión onerosa.

En resumen, existirá prestación de servicios sujeta a IVA, cuando el trabajador satisfaga renta a favor del empresario independientemente del modo en que lo haga (en metálico, detracción del salario, renuncia a otro derecho valorable económicamente, etc.).

III. La deducibilidad por el empresario o profesional de las cuotas de IVA soportadas.

La consideración general de que los vehículos son bienes de inversión permite que las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión por otro título sean deducibles.

Así, para determinar su concreta deducibilidad se aplica la presunción establecida en el artículo 95. Tres de la LIVA cuya regla 2ª determina, con carácter general, que los vehículos se presumirán afectos en un 50%, porcentaje que se eleva a un 100% en el caso de ciertos vehículos (los destinados a transporte de mercancías y viajeros, vehículos de autoescuela, los destinados a servicios de vigilancia y los utilizados por comerciales). No obstante, la regla 3ª del citado artículo determina que estas deducciones, en caso de que se acredite que tienen un grado de afectación distinto¹, deberá procederse a su regularización de acuerdo con lo establecido en los artículos 107 a 110 de la LIVA. En definitiva, el empresario o profesional solo puede deducirse la cuota de IVA soportada en la medida en que el bien quede afecto a la actividad sujeta, por lo que si la Administración acredita un grado de afectación inferior al porcentaje del 50 por 100 será el que deba aplicarse; sin perjuicio de que sea el propio sujeto pasivo el que deba efectuar el ajuste, al alza o a la baja, en un período posterior a aquel en que soportó la cuota conforme a esta regla 3ª, pues debe adecuarse el porcentaje de deducibilidad aplicado en el año de adquisición del bien al grado de afectación definitiva del bien a la actividad económica en un ejercicio posterior. Es decir, que, si en la adquisición del vehículo se aplicó la presunción del 50%, y, por tanto, se dedujo el 50% del IVA, y con posterioridad se establece en función del criterio de disponibilidad una afectación, por ejemplo, del 20%, el sujeto pasivo deberá regularizar el IVA de más deducido inicialmente (el 30%, esto es la diferencia entre el 50% y el 20%).

De tal modo, el empresario o profesional dependiendo de las circunstancias de afectación y onerosidad puede encontrarse en alguna de las siguientes situaciones:

¹ La carga de probar una afectación distinta recae en aquella parte que pretenda incrementar o reducir su porcentaje de afectación. Esto implica que se trata de presunciones iuris tantum, es decir, que admiten prueba en contrario, tanto por la administración, como por el sujeto pasivo.

- a. **Afectar íntegramente el vehículo a la actividad económica habitual de la empresa sujeta al IVA**². En este caso, deberá ser capaz de probar, por cualquier medio de prueba, la afectación del 100%, pudiendo deducirse la totalidad del IVA soportado. Al no existir una cesión del vehículo para uso particular (ya que está íntegramente afecto a la actividad habitual), la empresa no deberá repercutir IVA al trabajador.
- b. **Cesión mixta a los empleados (laboral y particular) existiendo onerosidad (cesión onerosa)** habiendo soportado IVA en la adquisición. En este supuesto el vehículo quedará 100% afecto a las dos actividades económicas de la empresa, la habitual de tráfico empresarial y la consistente en la cesión de vehículo. Por lo que la sociedad, por la parte del vehículo que esté cedido para fines particulares, según grado de disponibilidad, deberá repercutir IVA al trabajador. Al estar el vehículo afecto íntegramente la empresa se podrá deducir el 100% del IVA soportado.
- c. **Cesión mixta a los empleados (laboral y particular) sin existir onerosidad (cesión gratuita)** habiendo soportado IVA en la adquisición. En este caso la afectación del vehículo a la actividad económica (la habitual de la empresa, ya que no hay una actividad consistente en la cesión del bien, ya que la cesión es gratuita, al no existir onerosidad) será parcial. Con lo que cabe aplicar la presunción del 50%, teniendo en cuenta que la Administración tributaria puede determinar un porcentaje de afectación inferior (de acuerdo con la regla de disponibilidad). Es decir, si la empresa establece un grado de disponibilidad para uso particular, por ejemplo, del 80% al no existir onerosidad (cesión gratuita al trabajador, sin repercusión a éste del IVA) la empresa sólo se podrá deducir el 20% del IVA soportado (el correspondiente a la parte del vehículo que se considera afecto a la actividad habitual de la empresa).
- d. **Ceder el vehículo íntegramente a los empleados para uso particular concurriendo onerosidad (cesión onerosa)**. En este caso el bien se entiende afecto íntegramente (al 100%) a una actividad sujeta al impuesto (que no es la habitual de la empresa, sino la actividad consistente en la cesión del bien) y no exenta y, por tanto, la empresa deberá repercutir IVA al trabajador, y, por ende, la empresa generará el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado.

2 No es medio de prueba suficiente la declaración-liquidación de cuota soportada deducida, ni la contabilización de la operación, y tampoco la inclusión del bien en el libro registro de facturas recibidas del IVA.

- e. **Ceder el vehículo íntegramente a los empleados para uso particular sin existir onerosidad (cesión gratuita).** El vehículo no estará afecto en ningún porcentaje a una actividad económica, con lo que la empresa no se podrá deducirse IVA alguno.

No obstante, no habrá cuota deducible alguna en el supuesto de que la empresa en la adquisición o arrendamiento no haya soportado IVA, aun cuando el vehículo este afecto íntegramente a una actividad económica sujeta al impuesto.

En definitiva, el porcentaje de afectación del vehículo a la actividad económica (ya sea la habitual o la derivada de la cesión del vehículo) se aplicará a la cuota soportada por la adquisición o arrendamiento, de tal manera que, si se afecta el 100% del vehículo a una actividad o actividades económicas que generen el derecho a la deducción íntegra, podrá deducirse íntegramente la cuota soportada. Ello ocurrirá cuando, conociendo que va a ceder el vehículo a un empleado mediante contraprestación, concorra la nota de onerosidad, tanto si es una utilización es mixta como si está íntegramente destinado a uso particular por el empleado.

En el caso de que sea de aplicación la regla de la prorrata, la cuota soportada deducible a tener en cuenta para la aplicación de la prorrata será el de la afectación. De tal manera que, si el porcentaje de afectación es del 50%, la prorrata general o especial se aplicará sobre la cuota soportada que resulte de aplicar el porcentaje de afectación³.

IV. El autoconsumo de servicios.

La razón de ser de esta figura radica en evitar la no sujeción a IVA de bienes y servicios destinados a necesidades privadas, mediante una indebida deducción del impuesto soportado. Así, se trata de garantizar la igualdad de trato entre consumidores y sujetos pasivos, cuando estos últimos destinan los bienes y servicios para usos ajenos a la actividad.

Para ello, la norma determina que constituyen autoconsumo de servicios las siguientes operaciones:

- Las transferencias de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal que no sean entregas de bienes.

³ Ejemplo: Prorrata del 70%, IVA soportado en la adquisición 10.000€, porcentaje de afectación 50%.

Cantidad deducible antes de aplicar prorrata= 5.000€ (10.000€ x 50%)

Cantidad finalmente deducible= 3.500€ (5.000€ x 70%)

- La aplicación total o parcial al uso particular o a fines ajenos a la actividad empresarial o profesional de los bienes del patrimonio empresarial o profesional.
- Las demás prestaciones de servicios a título gratuito, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

Así, nos podemos encontrar con dos posibles situaciones:

1. Se adquiere un vehículo con deducción íntegra del IVA soportado en la adquisición y, posteriormente, se cede a los empleados sin concurrir onerosidad (cesión gratuita). En este caso se considera producida una operación asimilada a una prestación de servicios tributando como autoconsumo de servicios.
2. El sujeto pasivo adquiere el vehículo afectándolo parcialmente a la actividad y cediéndolo sin nota de onerosidad a un empleado, desde el momento inicial de la compra. En este caso, sólo será deducible la parte de la cuota soportada correspondiente al grado de afectación a la actividad, no pudiéndose deducir el resto de la cuota soportada. Razón por la cual no se produce un autoconsumo de servicios debido a la cesión gratuita del vehículo, al no existir derecho a la deducción por la parte no afecta a la actividad.

En resumen, si en un primer momento se afectó el bien a la actividad y, posteriormente, se cede al empleado sin onerosidad se dará el supuesto de hecho de la figura. En caso de que la cesión sea parcial desde el momento inicial no se dará el supuesto de sujeción, ya que dicha cuantía soportada en su adquisición no fue nunca objeto de deducción posible.

V. La determinación de la base imponible a efectos de IVA e IRPF.

Aun cuando, como hemos indicado anteriormente, el grado de disponibilidad para fines particulares es el mismo tanto a efectos del IRPF como del IVA, ello no significa que la base imponible de ambos impuestos sea la misma.

En cuanto al **IVA**, podemos distinguir tres casuísticas: cesión no onerosa (gratuita), cesión onerosa y autoconsumo de servicios.

- 1) En caso de darse una **cesión no onerosa (gratuita)**, en principio, es una operación no sujeta (salvo que concurra el supuesto de autoconsumo de servicios) impidiendo la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o en el arrendamiento, por lo que al no existir hecho imponible no deberá determinarse base imponible alguna.
- 2) Si es una **cesión onerosa** la base imponible coincidirá con el valor de mercado, pidiendo distinguir dos casos:
 - a) Si el vehículo es propiedad de la empresa, la base imponible coincidirá con el valor de mercado de la cesión, y si no existiese prestación de servicios comparable, coincidirá con la totalidad de los costes que su prestación le suponga a la empresa.
 - b) Si por el contrario está en leasing o renting u análogo, la base imponible será la cuota de renting modulada por el porcentaje de disponibilidad para fines particulares.
- 3) En caso de **autoconsumo de servicios** debemos diferenciar entre:
 - a) Si en la adquisición del vehículo la empresa no soportó IVA, el autoconsumo no estará sujeto, por lo que no deberá concretarse base imponible alguna.
 - b) Por el contrario, si en la adquisición o en el arrendamiento se soportó IVA, concurriendo autoconsumo de servicios, la base imponible será su valor de mercado, de acuerdo con la regla especial incluida en el artículo 79. Cinco de la LIVA, aplicable cuando existe vinculación entre las partes que intervienen en la operación.

Con relación al **IRPF** debemos de diferenciar entre:

- a) Si el vehículo es propiedad de la empresa, la base del ingreso a cuenta será el 20% del coste de adquisición incluidos impuestos.
- b) Si el vehículo no es propiedad de la empresa (leasing, renting...) la base del ingreso a cuenta será el 20% del valor de mercado del vehículo como si fuera nuevo.

En ambos casos se podrá reducir la valoración hasta en un 30%, en función de la eficiencia energética del coche.