

Nota de la AEAT sobre la cesión de vehículos a empleados

La Administración tributaria fija con esta nota su criterio sobre las cuestiones tributarias más controvertidas sobre la cesión de uso de vehículos

España - Legal flash

7 de septiembre de 2023



Aspectos clave

La AEAT ha emitido una **nota informativa** relevante mediante la que da difusión de **los criterios interpretativos que, a su juicio, deben regir en la tributación** —en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— **de la cesión de vehículos de las empresas a sus empleados**, por la parte de uso particular que estos últimos hagan de aquellos.

En este legal flash analizamos la nota de la AEAT sobre:

- el controvertido y, a nuestro juicio **cuestionable, criterio de disponibilidad** para determinar el uso del vehículo por parte del empleado para fines particulares,
- la consideración de la cesión del vehículo de prestación onerosa a efectos de IVA y la deducibilidad del IVA soportado,
- los autoconsumos de servicios en el IVA y, por último,
- la **base imponible** que debe tomarse en consideración en ambos impuestos.



Introducción

La tributación de la cesión de vehículos a empleados ha sido tradicionalmente —y sigue siendo— objeto de múltiples controversias con la inspección tributaria, lo que ha generado multitud de pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales, tanto en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) a los efectos del ingreso a cuenta sobre la retribución en especie por el uso privado del vehículo.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”) ha publicado recientemente la [Nota sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados](#) en la que exponen los principales criterios que, a su juicio, deben regir sobre esta materia. Las cuestiones analizadas en la Nota son las que se comentan a continuación.

Criterio de disponibilidad para uso privado en sede del IVA e IRPF

La AEAT, citando la doctrina y la jurisprudencia consolidada, recuerda que recae sobre la empresa acreditar la necesidad del uso del vehículo para el desempeño de la actividad laboral y que corresponde al obligado tributario la obligación de acreditar, en su caso, que el vehículo no está disponible para fines particulares.

Una vez “*probada la necesidad del vehículo para el desempeño de la actividad laboral y **determinada la existencia de un uso particular***” (es decir, una vez constatado el uso mixto del vehículo), la AEAT concluye que: “*el criterio aplicable para la determinación del **porcentaje correspondiente a la utilización para fines particulares** (..) en vehículos de uso mixto es el de la **disponibilidad para tal uso privado que tendrá efecto en ambas obligaciones tributarias***”. Es decir, a los efectos del cálculo del porcentaje de uso particular, **la AEAT equipara —tal como viene realizando la inspección— la utilización efectiva con la disponibilidad.**

% utilización efectiva uso particular	=	% disponibilidad uso particular
--	---	------------------------------------

Como se indica en la nota de la AEAT el criterio de disponibilidad es el que ha seguido la AN en sus últimas sentencias. Sin embargo, a nuestro juicio, resulta mucho más dudosa la afirmación (que se hace en la propia Nota de la AEAT) de que este criterio ha sido confirmado en varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”).

La Nota trae a colación **la concreción que viene realizando la inspección y la Audiencia Nacional (“AN”) sobre el criterio de disponibilidad** para usos privativos en el cálculo de la retribución en especie e ingreso a cuenta del IRPF a practicar. Dicha concreción en el cálculo de la disponibilidad supone atender **a la diferencia entre el número de horas anuales totales**



menos las horas laborables anuales (según el convenio colectivo del sector correspondiente). En concreto, manifiesta lo siguiente:

“Este criterio de disponibilidad para fines particulares ha sido concretado por la Audiencia Nacional tomando en consideración la totalidad del tiempo anual que no corresponde a la jornada laboral de los trabajadores. Para ello, se ha tenido en cuenta, para trabajadores y directivos, las horas laborales previstas en el convenio colectivo aplicable a la empresa y el tiempo de disponibilidad para los trabajadores, concretado en fines de semana, festivos, vacaciones y el horario fuera de la jornada de trabajo, en días laborables.”

Es decir, la nota concluye que el **porcentaje de disponibilidad para uso particular** debe calcularse analizando lo que dispone el convenio colectivo y las características y peculiaridades de la actividad desarrollada por la empresa de la siguiente forma:

$$\% \text{ disponibilidad uso particular} = \frac{\text{Total horas año (365 x 24)} - \text{Total horas laborables año (convenio colectivo)}}{\text{total horas año (365 x 24)}}$$

Este porcentaje, según la nota comentada, debe tener efectos tanto en la determinación de las retenciones a cuenta del IRPF del empleado como en sede del IVA.

A nuestro juicio esta forma de cálculo —que da lugar a porcentajes de uso particular cercanos al 80 por ciento— **lleva a resultados que podrían considerarse sesgados** (claramente a favor de la administración tributaria) **e irreales. Así lo hemos argumentado en varios recursos ante los tribunales tanto a efectos de IVA como de IRPF.** Además, en el ámbito concreto del IVA, la Nota **pretende vaciar de contenido la presunción de afectación del 50 por ciento**, prevista en el artículo 95. Tres. 2ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (“**Ley del IVA**”) y, por otra parte, en la jurisprudencia del TJUE se pueden encontrar argumentos adicionales para discutir el criterio de la AEAT en el ámbito del IVA. **Convendrá estar muy atentos al criterio jurisprudencial que en un futuro pueda adoptar el Tribunal Supremo sobre esta materia**, sobre la que aún no se ha pronunciado.

Consideración de la cesión como prestación onerosa o gratuita a efectos del IVA

Otra cuestión controvertida en los últimos años es si la cesión por parte de la empresa del vehículo a su empleado, por la parte de su uso particular, merece la consideración de prestación de servicios onerosa a efectos del IVA y, por tanto, sujeta a este impuesto.

Como es sabido, el TJUE, en su sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19 ([ECLI:EU:C:2021:32](#)), ha dado mucha luz a esta cuestión, al concluir que no puede considerarse una prestación de servicios onerosa la cesión de un vehículo a un empleado cuando este trabajador no efectúa ningún pago al empleador o no renuncia a una parte del salario u a otras ventajas por dicho vehículo.



Como ya comentamos en nuestro [post | El IVA en la cesión de vehículos a empleados](#), la AN y el TEAC han seguido el criterio fijado por el TJUE en enero de 2021.

En igual sentido, la AEAT concluye en su nota que la cesión del vehículo a un trabajador podrá considerarse **prestación onerosa a efectos del IVA** cuando **“el trabajador satisfaga una renta a favor del empresario por la cesión del vehículo, ya sea en dinero, ventaja o renuncia de derechos valuable económicamente”**. Debe, no obstante, advertirse que la AEAT, para argumentar su criterio, copia en su nota unos párrafos de la resolución de la [DGT V0593-23](#), de 13 de marzo, que crean a nuestro juicio confusión, y que se derivan de la transcripción en el cuerpo de esta última resolución de otro pronunciamiento de la DGT previo a la citada sentencia del TJUE de enero de 2021.

Deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA

La AEAT recuerda que la **deducibilidad de las cuotas soportadas** en la adquisición de los vehículos cedidos a los empleados está **condicionada** a que el vehículo se encuentre **afecto a una actividad sujeta al IVA**, teniendo en cuenta el **grado efectivo de utilización** que, en la práctica, puede ser superior o inferior al establecido como presunción en la Ley del IVA.

En este sentido, tomando en consideración todo lo anterior (criterios sobre la onerosidad y afectación para el caso de vehículos de uso mixto), la AEAT concluye que el vehículo cedido al trabajador se encontrará **íntegramente afecto a la actividad económica**, si la parte no destinada a uso laboral debe entenderse que se cede **de forma onerosa** —de acuerdo con los criterios anteriormente—, devengándose **por esta parte un IVA al tipo general**. A sensu contrario, si la cesión para uso particular se produce **a título gratuito**, la **afectación** del bien será **parcial y la deducción del IVA soportado dependerá exclusivamente del porcentaje de uso destinado a la actividad económica**, excluyéndose, por tanto, el porcentaje (en atención a la disponibilidad para uso privativo) correspondiente a la cesión gratuita del vehículo al empleado.

Así pues, teniendo en cuenta la efectiva afectación del bien a la actividad económica —que depende del carácter oneroso o no de la cesión—, el sujeto pasivo podrá deducir el IVA soportado en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso.

Autoconsumos de servicios

En consonancia con los criterios comentados, la AEAT aclara que en aquellos supuestos en los que **el sujeto pasivo ha deducido el IVA soportado en la adquisición del vehículo** (debe entenderse por la parte de uso privativo) y, con posterioridad, **cede el vehículo a título gratuito al trabajador**, se produce una prestación de servicios calificada como **autoconsumo** sujeto a IVA, en virtud del artículo 12.3 de la Ley del IVA.



Por contra, si en la adquisición del vehículo, el sujeto pasivo **no ha deducido el IVA soportado** y, con posterioridad, se produce la cesión del vehículo a título gratuito, se trataría de un **autoconsumo no sujeto al IVA** según se establece en el artículo 7.7 de la Ley del IVA.

Base Imponible a efectos del IVA y del IRPF

En último lugar, la AEAT aclara que, a pesar de que el grado de disponibilidad y afectación a la actividad económica coincide en sede del IVA y del IRPF, la base imponible debe determinarse conforme a la normativa propia de cada tributo.

Por un lado, **en el ámbito del IVA** la base imponible (ya estemos ante una operación onerosa o ante un autoconsumo sujeto) debe coincidir con el valor de mercado de la cesión, por cuanto la operación se produce entre partes vinculadas y concurren las circunstancias previstas en el artículo 79.Cinco de la Ley del IVA, al no tener el destinatario (trabajador) el derecho a la deducción del IVA soportado.

Por otro lado, a **efectos de determinar la renta en especie y el ingreso a cuenta en el IRPF** debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 43.1.1º.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF en el que la retribución en especie se cuantifica en el 20 por ciento del coste de adquisición para el pagador, incluidos los impuestos que se satisfagan, o, si el vehículo no es propiedad de la empresa pagadora, el 20 por ciento del valor de mercado del vehículo.

La nota de la AEAT vuelve a aludir, en su última frase, al porcentaje de la disponibilidad para el uso privado, para remarcar que, lógicamente, **la base imponible de la retribución en especie o del IVA debe modularse en función del citado porcentaje.**

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2023 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

