

¿Matiza el Tribunal Supremo algunos aspectos de la nota informativa de la AEAT sobre vehículos de uso mixto cedidos a empleados?

El TS determina que la cesión por parte de la empresa del uso de un vehículo afectado a la actividad para el uso particular de un empleado, a título gratuito, es una operación no sujeta al IVA, aunque por tal bien se hubiere deducido, también en el porcentaje de la cesión, el IVA soportado en la compra o arrendamiento del vehículo.

NÚRIA VILA MASIP

Of Counsel del Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. El criterio del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 29 de enero de 2024 (rec. núm. 5226/2022), analiza en casación 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 en todo o en parte la cuota del impuesto sobre el valor añadido soportada con ocasión de la adquisición del vehículo —en este caso mediante renting—, es una operación sujeta a este impuesto o no.

En este caso, la empresa, que había adquirido vehículos en régimen de renting que fueron

cedidos a determinados empleados para su uso mixto, imputó a los trabajadores importes en concepto de retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Pues bien, la inspección, además de regularizar los ingresos a cuenta al entender que el uso para fines particulares era superior al 50%, entendió que a efectos del impuesto sobre el valor añadido (“IVA”) debía incrementarse el impuesto soportado deducible del 50% al 100% y que la empresa debía repercutir a los trabajadores el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para sus fines particulares, siendo la base imponible el valor de mercado de esa

cesión. Entendió así la inspección, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 7 y 12 de la Ley 37/1992, que existía una operación asimilada a una prestación de servicios onerosa que tributaría como autoconsumo de servicios, en la proporción en que los vehículos se destinan al uso particular de sus empleados.

Sin embargo, la empresa recuerda que las cuotas de IVA deducidas por la entidad se situaron en el 50% de las cuotas de IVA soportadas por el alquiler de los vehículos -y no en el 100% derivado de una corrección practicada por la inspección que no fue confirmada por la sentencia del tribunal de instancia-, porcentaje aquél que derivó de la presunción de afectación a la actividad empresarial del artículo 95. Tres.2ª de la Ley del IVA. Disiente, por tanto, del tiempo de uso personal estimado por la Administración basado -alega- en asumir “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”,

Por su parte, la sentencia recurrida rechazó el citado incremento al 100% de las cuotas de IVA soportado, así como la liquidación de las cuotas de IVA repercutido al entender que la cesión del vehículo a los trabajadores no era onerosa, y defendió 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”.

Pues bien, el Tribunal Supremo respalda ahora la posición de la sentencia de instancia.

Así, en primer lugar, de su conclusión parece desprenderse que la presunción establecida en el citado artículo 95 de la Ley del IVA debe operar ya que, dice textualmente “no ha sido desvirtuada por la AEAT”. Por tanto, podría inferirse de tal expresión que para determinar el porcentaje de afectación de los vehículos y la deducción correspondiente, el punto de partida será dicho precepto, sin perjuicio de que la Administración pudiese desvirtuar la presunción del 50% contenida en el mismo.

En segundo lugar, coincide también con la Audiencia Nacional en cuanto concluyó -basándose en su doctrina anterior vertida en la Sentencia de 26 de diciembre de 2021 (rec. núm. 234/2017) que, a su vez, se remitía a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de enero de 2021 (asunto Finanzamt Saarbrücken, C-288/19)-, que la cesión de vehículos por parte de una empresa a sus empleados para su uso privativo no constituye una prestación onerosa de servicios sujeta al impuesto, cuando no hay pruebas de la existencia de contraprestación económica de los trabajadores por tal cesión, de forma que no es exigible que la empresa repercuta el IVA a sus trabajadores por tal cesión.

Precisamente sobre la base de la citada sentencia comunitaria, el Tribunal Supremo recuerda que en aquella se diferenciaron claramente los casos en que se produce la cesión por un sujeto pasivo a su empleado de un vehículo afectado a la actividad empresarial, a cambio de una retribución dineraria que puede deducirse de su retribución -pudiendo admitirse en ese caso la existencia de una prestación de servicios a título oneroso-; de aquellos en los que los empleados no realizan ningún pago, no emplean una parte de su retribución como contraprestación, ni el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas,

en cuyo caso no cabe hablar de una prestación de servicios a título oneroso.

Pues bien, teniendo en cuenta que en el supuesto analizado los empleados recibieron la cesión del vehículo de manera adicional a su retribución ordinaria en metálico, sin renunciar a ninguna parte de su sueldo dinerario a cambio de recibir el vehículo, el Tribunal Supremo entiende que nos hallamos en el segundo escenario comentado, por lo que no procedería repercutir la correspondiente cuota de IVA a los empleados.

Además, añade, tal conclusión se desprende también de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central vertida en sus Resoluciones de 22 de febrero y 22 de marzo, ambas de 2022, donde analizó la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de enero de 2021, extrayendo, entre otras conclusiones, que únicamente se considerarán como operaciones a título oneroso las operaciones de cesión en las que exista una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio, que ha de tener un valor que pueda expresarse en dinero.

En definitiva, trasladando todo lo anterior al supuesto analizado, el Tribunal Supremo fija como doctrina jurisprudencial 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 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”.

2. Consideraciones finales

Teniendo en cuenta la doctrina del Alto Tribunal, éste podría estar matizando algunos de los criterios manejados por la Agencia Tributaria en su nota informativa sobre “cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados”, de 28 de julio de 2023, aunque la misma no se menciona en la sentencia comentada.

Así, para determinar el porcentaje de uso particular y laboral que un trabajador hace de un vehículo, parece defender la virtualidad de la presunción de afectación contenida en el artículo 95 de la Ley del IVA ya que, señala textualmente, la cesión por una entidad del uso de un vehículo afectado a la actividad empresarial lo es en “un 50 por 100, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª LIVA, no desvirtuada por la AEAT” presunción que, no obstante, admite prueba en contrario. Cabe recordar, por el contrario, que a esos efectos la citada nota de la Agencia Tributaria defendía el criterio de la “disponibilidad” sobre el del uso efectivo, señalando que el primero de ellos “ha superado, por consiguiente, tanto la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª de la LIVA, como una práctica habitual de las empresas que imputa 5/7 partes como de uso laboral, al considerar que la disponibilidad para fines particulares se limita a los fines de semana”.

En segundo lugar, en el supuesto analizado por la sentencia comentada, la Administración había concluido que, deducido el IVA soportado en la compra o arrendamiento del ve-

hículo -deducción que la inspección elevó al 100%-, su cesión posterior a un empleado de forma gratuita debía implicar la existencia de una operación asimilada a una prestación de servicios conforme al artículo 12 de la Ley del IVA, tributando como autoconsumo de servicios.

Pues bien, sobre esta cuestión la citada nota de la Agencia Tributaria, tras señalar que la deducibilidad de la cuota soportada está condicionada por el grado de afectación del vehículo al desarrollo de una actividad sujeta a IVA, apuntaba los siguientes supuestos:

- Si la afectación es total, la empresa podrá deducirse íntegramente la cuota soportada. Y esto ocurrirá cuando ceda el vehículo a un empleado mediante contraprestación, tanto si la utilización es mixta como íntegramente particular por el empleado.
- Si tras la afectación total y, habiéndose deducido el IVA soportado en la adquisición o arrendamiento del vehículo, la empresa decide posteriormente ceder los vehículos a los empleados sin contraprestación, se entenderá producida una operación asimilada a una prestación de servicios onerosa, tributando como autoconsumo de servicios conforme dispone el art. 12 de la LIVA.
- En último lugar, si el sujeto pasivo adquirió el vehículo con la intención de afectarlo parcialmente a la actividad, cediendo también su utilización a un empleado de forma gratuita desde el momento de la adquisición, sólo podrá deducir la cuota soportada por el porcentaje correspondiente a la afectación a la actividad, por lo que no se producirá autoconsumo de

servicios sujeto por la cesión gratuita del vehículo al empleado, al no existir derecho a la deducción en ese porcentaje.

Por tanto, la Administración, tras la regularización en el caso analizado, se situó en el segundo de los supuestos referidos, toda vez que consideró que la empresa debía incrementar el impuesto soportado deducible del 50% al 100% y que, por tanto, la cesión de uso a los empleados habría derivado en una operación de autoconsumo de servicios que conllevaría la repercusión del impuesto a los trabajadores beneficiarios de la cesión.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha concluido que la cesión objeto de controversia 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 tanto, atendiendo a la literalidad de sus palabras, no existirá sujeción al IVA cuando el vehículo se haya cedido gratuitamente al empleado, aunque la entidad hubiese deducido el IVA soportado también en relación al porcentaje de cesión.

Ante las dudas interpretativas que suscita el fallo comentado, cabe señalar que existe otro recurso de casación pendiente de resolverse sobre la misma cuestión que podría aclarar la cuestión en mayor medida. Se trata de la Auto del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2023 (rec. núm. 5250/2022), en el que se advierte que la Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de enero de 2021 -en la que se basó tanto la sentencia de instancia como el fallo del Tribunal Supremo en el caso que hemos comentado-, resuelve solo tangencialmente la controversia analizada, ya que el fallo comunitario se preguntaba sobre la aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva de IVA -que regula el lugar de

prestación de servicios de arrendamiento-, y no sobre la del artículo 26 de la directiva, que establece qué operaciones se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso. Por ello, se advierte interés casacional en la cuestión relativa a cómo ha de interpretarse la jurisprudencia europea en relación con la sujeción de las operaciones consistentes en la

cesión de uso de vehículos por parte de empresas a sus trabajadores a título gratuito y, en particular, si el hecho de que se haya permitido la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del bien cuyo uso se cede gratuitamente, comporta la necesaria sujeción de la operación en orden a garantizar el respeto del principio de neutralidad.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.