



MOORE

FISCAL

CRITERIOS DE LA AEAT SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS VEHÍCULOS DE USO MIXTO CEDIDOS A LOS EMPLEADOS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El tratamiento fiscal de la cesión de vehículos de uso mixto por parte de la empresa a sus trabajadores es una cuestión que lleva tiempo sembrando polémica, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - por la retribución en especie que supone para el trabajador la disposición del vehículo para uso particular-, como en el IVA.

Recientemente, la AEAT ha publicado una nota en la que se establecen cuales son los criterios de aplicación que tienen en cuenta los órganos de la Administración Tributaria en relación con la cesión a los empleados de vehículos de uso mixto, cuyo conocimiento puede resultar de utilidad de cara a evitar posibles comprobaciones administrativas.

La nota se centra en **5 cuestiones fundamentales** que extractamos a continuación:

El criterio de disponibilidad para uso privado

Corresponde a la empresa acreditar la necesidad del uso del vehículo para el desempeño de la actividad laboral por parte del trabajador y al obligado tributario que el vehículo no está disponible para fines particulares.

Las reglas para acreditar la necesidad o afectación del vehículo a la actividad son las mismas en IRPF y en IVA.

Probado lo anterior, el criterio para determinar el porcentaje correspondiente a la utilización para fines particulares en vehículos de uso mixto puestos a disposición de los trabajadores es el de la **disponibilidad para tal uso privado**, con independencia de que exista o no uso efectivo del bien. Este criterio de la disponibilidad para uso privado permite determinar el grado de afectación del vehículo a la realización de la específica actividad que lleva a cabo la empresa, lo que tiene efecto, tanto en el IVA, como en el IRPF. A estos efectos y teniendo en cuenta que la carga de la prueba corresponde al obligado tributario, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 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. Es el caso, por ejemplo, de determinados puestos que, por sus características, tienen un horario de trabajo más extenso que el habitual o normal del convenio. Estas posibles características peculiares deberán ser objeto de demostración y apreciación caso por caso.

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

Las cesiones de vehículos son consideradas prestaciones de servicios, estando sujetas al IVA cuando sean realizadas a título oneroso, de modo que, cuando exista contraprestación por parte del empleado al empleador, estaremos ante una cesión sujeta al impuesto.

La cesión es **onerosa** cuando:

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

La cesión de uso **es 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.
- Cuando el trabajador **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.

La deducibilidad por el empresario o profesional de las cuotas soportadas de IVA en la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por otro título de vehículos.

Con carácter general los vehículos o medios de transporte son considerados bienes de inversión y resulta aplicable la regla de deducibilidad prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA en relación con las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Se presumen afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas en un porcentaje del 50%, salvo supuestos específicos (vehículos utilizados en transporte de mercancías, transporte de viajeros, etc.) que se presumen afectos al 100%.

En la medida en que el vehículo se afecte a la actividad sujeta al impuesto realizada por un empresario o profesional generará el derecho a deducir.

El TS recuerda que la LIVA permite al sujeto pasivo la deducibilidad de la cuota soportada en el momento de la adquisición del bien en función del grado de afectación, que puede ser superior a la presunción legal, pudiendo alcanzar la totalidad de la cuota soportada siempre que el sujeto pasivo acredite esta afectación total y exclusiva a la actividad –al margen de las presunciones del 100 por 100 que recoge el precepto legal-.

Considerando exclusivamente estas circunstancias de afectación y onerosidad, el empresario o profesional:

- Puede **afectar el vehículo íntegramente a una actividad económica sujeta** al impuesto, en cuyo caso deberá acreditar que el porcentaje de afectación no es del 50 por 100, sino del 100 por 100.
- Puede **ceder el vehículo íntegramente al uso particular de los empleados**, concurriendo la nota de onerosidad, en cuyo caso el bien queda afecto íntegramente a una actividad económica sujeta al impuesto (la cesión del bien) y no exenta, tributando al tipo general del impuesto.
- En el caso de que el **vehículo tenga un uso mixto** cuando se soporten las cuotas derivadas de la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título, para la actividad económica y para su cesión a los empleados, debemos distinguir las siguientes situaciones:
- Que en la cesión a los empleados **no exista onerosidad**: la afectación del bien a la actividad económica será parcial, pudiendo aplicarse la presunción del artículo 95.Tres.2ª, teniendo en cuenta que la Administración tributaria puede determinar un porcentaje de afectación inferior al aplicado por el sujeto pasivo, en función del grado de disponibilidad.

- Que en la cesión a los empleados **exista onerosidad**, en cuyo caso, el bien quedará afecto a las actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo, la habitual de su tráfico empresarial o profesional, y la de cesión del vehículo. Teniendo en cuenta el criterio de disponibilidad esta cesión del vehículo a los trabajadores quedará sujeta y no exenta al impuesto.

Acreditada la afectación del bien a la actividad económica, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título se distinguen los siguientes casos:

- Si no se ha soportado el impuesto: no hay cuota deducible.
- Si se ha soportado el impuesto: podrá deducirse aplicando los criterios contenidos en el artículo 95.Tres, esencialmente, las reglas 2ª y 3ª. De esta forma, podrá aplicar las presunciones (afectación al 50% o 100%) teniendo en cuenta que la Administración tributaria puede modificar a la baja el porcentaje de deducibilidad de acuerdo con el grado de disponibilidad y que las deducciones deberán regularizarse por el sujeto pasivo cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad es diferente al aplicado.

Determinado el grado de afectación del bien a la actividad económica este se aplicará a la cuota soportada por la adquisición, arrendamiento o cesión por otro título, de forma que, si el sujeto pasivo afecta el 100 por 100 el bien a una actividad que genera 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, concurra la nota de onerosidad en la forma expuesta anteriormente, tanto si es una utilización mixta como íntegramente particular por el empleado.

El autoconsumo de servicios

En los casos en los que, habiéndose deducido el IVA soportado en la adquisición del vehículo, se produzca con posterioridad una cesión a empleados en la que no concurra la nota de onerosidad, debe considerarse producida una operación asimilada a una prestación de servicios conforme dispone el art. 12 de la LIVA.

Si el sujeto pasivo adquirió el vehículo con la intención de afectarlo parcialmente a la actividad y también cederlo gratuitamente al empleado desde el momento de la adquisición, sólo será deducible de la cuota soportada el porcentaje de afectación a la actividad, mientras que no podrá deducirse el resto de la cuota soportada, por lo que no se producirá autoconsumo de servicios sujeta por la cesión gratuita del vehículo al empleado, al no existir derecho a la deducción en ese porcentaje.

La determinación de la base imponible a efectos de IVA y de IRPF.

En relación con el IVA cabe distinguir las siguientes situaciones:

- Si estamos ante una **cesión en la que no concurre la nota de onerosidad**: No existe operación sujeta (salvo autoconsumo), por lo que no existe hecho imponible y no debe determinarse base imponible.
- Si estamos ante una **cesión onerosa**: La cesión onerosa está sujeta al impuesto, la base imponible de la prestación de servicio, teniendo en cuenta la existencia de vinculación entre el empresario o profesional y el trabajador, será el **valor de mercado**.
- Si el vehículo **es propiedad del empresario o profesional**: la base imponible coincidirá con el valor de mercado de la cesión. Cuando no exista una prestación de servicios comparable, coincidirá con la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.
- Si el vehículo se utiliza en régimen de **arrendamiento, renting** u otra modalidad análoga: la base imponible será la cuota de renting, modulada por el porcentaje de disponibilidad para fines particulares.
- **Autoconsumo de servicios**: Se distingue:
 - Si el empresario o profesional no hubiera soportado cuota de IVA en la adquisición: el autoconsumo está no sujeto.
 - Si existe cuota soportada afecta a la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por cualquier otro título: el empresario o profesional deberá determinar la base imponible de acuerdo con la regla especial prevista en el artículo 79.Cinco de la LIVA.

En relación con el IRPF, la base del ingreso a cuenta será:

- Si el vehículo es propiedad del pagador: 20% anual del coste de adquisición para el pagador (incluidos los tributos que graven la operación).
- Si el vehículo no es propiedad del pagador: 20 por 100 anual se aplicará sobre el valor de mercado que corresponda al vehículo si fuese nuevo.

Hay que tener en cuenta que esta valoración puede reducirse hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientemente energéticamente.

Todas estas reglas de cuantificación de la base del ingreso a cuenta del IRPF se refieren a aquellos casos en que el uso particular del vehículo es del 100% por lo que deberá modularse en función del porcentaje de disponibilidad para uso privado.