

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

I.- INTRODUCCIÓN

La cesión de vehículos a empleados por parte de sus empresas ha sido objeto de análisis recientemente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), la Audiencia Nacional (en adelante, AN) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), lo que ha supuesto un cambio en alguno de los criterios de aplicación de las reglas que hasta esta nueva jurisprudencia y doctrina tenía en cuenta la Administración tributaria.

La presente nota tiene por objeto analizar, en el caso de vehículos de uso mixto cedidos a empleados, los criterios interpretativos que inciden en los siguientes extremos:

- El criterio de disponibilidad para uso privado
- La consideración de la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos del IVA como prestación onerosa o gratuita
- 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.
- El autoconsumo de servicios
- La determinación de la base imponible a efectos de IVA y de IRPF.

II.- CRITERIO DE DISPONIBILIDAD PARA USO PRIVADO EN IVA Y EN IRPF.

La tributación de la cesión de vehículos a empleados está presidida por los siguientes principios que han sido asentados por una consolidada doctrina y jurisprudencia.

En cuanto a la determinación de la **carga de la prueba**, tanto el TEAC como la AN, han establecido que **corresponde a la empresa acreditar** la necesidad del uso del vehículo para el desempeño de la actividad laboral por parte del trabajador¹. Y, asimismo, también

¹ Así en relación con el IVA las sentencias de 25 de abril de 2008 (rec. 472/2006), de 11 de junio de 2008 (rec. 240/2006), de 26 de junio de 2008 (rec. 196/2005), de 15 de junio de 2011 (rec. 225/2010) o de 25 de octubre de 2012 (rec. 420/2009). En relación con el IRPF entre otras, las de 30 de marzo de 2011 (rec. 83/2010 y 84/2010), 15 de junio de 2011 (rec. 225/2010), 25 de enero de 2012 (rec. 381/2010), 28 de marzo de 2012 (rec. 461/2010) y 25 de octubre de 2012 (rec. número 420/2009), de 22 de enero de 2020 (rec. 534/2017), 22 de julio de 2020 (rec. 252/2017 y 115/2018), 24 de septiembre de 2020 (rec. 400/2017) y 30 de septiembre de 2020 (rec. 195/2018).

corresponde al obligado tributario acreditar, en su caso, que el vehículo no está disponible para fines particulares².

Las reglas para probar la necesidad o afectación del vehículo para el desempeño de la actividad laboral y la disponibilidad del vehículo por parte del trabajador para su uso privado, son las mismas para IVA y retenciones a cuenta del IRPF.

Una vez probada la necesidad del vehículo para el desempeño de la actividad laboral y determinada la existencia de un uso particular, el criterio aplicable para la determinación del porcentaje correspondiente a la utilización para fines particulares en vehículos de uso mixto puestos a disposición de los trabajadores (para la actividad laboral y para fines particulares) es el de la disponibilidad para tal uso privado que tendrá efecto en ambas obligaciones tributarias.

Esta regla de disponibilidad ha sido recogida por diversas sentencias de la Audiencia Nacional³, Resoluciones del TEAC⁴ y consultas de la Dirección General de Tributos. El criterio ha sido confirmado por diversas sentencias del TJUE, señalando que deben considerarse los períodos en los que un bien se encuentra a disposición de las necesidades privadas de la persona que lo utiliza, bien sea el propio empresario o profesional, sus empleados o terceras personas, existiendo o no un uso efectivo del bien⁵.

El 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**⁶. Nos encontramos ante una cuestión de

² Las SAN de 22 de julio de 2020 (rec. 115/2018) y 30 de septiembre de 2020 (rec. 195/2018) indican lo siguiente:

«Hemos de recordar en este punto que esta Sección ha venido señalando que la carga de la prueba relativa a la acreditación del uso de los vehículos utilizados por los trabajadores de la empresa a los efectos de determinar los ingresos a cuenta pertinentes en caso de existir rendimientos de trabajo en especie, corresponde a las mencionadas empresas como hecho constitutivo de su pretensión. Así se deriva de lo dispuesto en el artículo 217.2 de la LEC 1/2000, toda vez que con arreglo al principio de facilidad probatoria es a la empresa a la que pertenecen los trabajadores a la que corresponde la carga de la prueba de tal extremo, ya que dispone de mayores medios para realizar tal acreditación.»

³ Este criterio de disponibilidad se ha confirmado en las sentencias de la AN de 22/01/2020 (rec. 534/2017), 22/07/2020 (rec. 252/2017 y 115/2018), 24/09/2020 (rec. 400/2017) y 30/09/2020 (rec. 195/2018).

⁴ Entre otras, resoluciones de 20 de octubre de 2016 (R.G. 00/5634/2013), de 22 de septiembre de 2017 (R.G. 00/04623/2014), de 22 de noviembre de 2017 (R.G. 00/2789/2014) y 4 de diciembre de 2017 (R.G. 00/02787/2014).

⁵ Sentencia de 26 de septiembre de 1996, asunto C-230/94, Enkler y, en análogo sentido, sentencias de 3 de septiembre de 2015, asunto C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company y de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00, Kennemer Golf & Country Club.

⁶ Como ha señalado el TEAC en resolución de 22 de noviembre de 2017 (R.G. 00/02789/2014), *“la Administración ha regularizado en consonancia tanto el IRPF como el IVA, impuesto aquel que también formaba parte de los conceptos investigados en el procedimiento, y en cuya liquidación se empleó el mismo porcentaje (...) en cuanto a disponibilidad de los vehículos para uso particular”*, con lo que se quiere expresar la sintonía entre ambos conceptos tributarios a la hora de delimitar la cesión del vehículo para su utilización con fines particulares.

hecho que incide en ambos impuestos, aun cuando el IVA y las retenciones a cuenta de IRPF son dos obligaciones independientes.

Este criterio de disponibilidad para fines particulares ha sido concretado por la Audiencia Nacional⁷ 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 laborables 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. Este criterio 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.

No obstante, considerando que la carga de la prueba corresponde esencialmente al obligado tributario, 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. 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.

III.- CONSIDERACIÓN DE PRESTACIÓN ONEROSA O GRATUITA DE LA CESIÓN DE VEHÍCULOS POR PARTE DEL EMPLEADOR A EFECTOS DEL IVA

El TJUE⁸ ha señalado que las cesiones de vehículos son consideradas prestaciones de servicios, estando sujetas al IVA cuando sean realizadas a título oneroso.

Esta onerosidad, a efectos del impuesto, concurre cuando entre quien efectúa la prestación del servicio 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, lo que ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido⁹.

⁷ Sentencias de 22 de enero de 2020 (rec. 534/2017), de 22 de julio de 2020 (rec. 252/2017 y rec. 115/2018), y de 30 de septiembre de 2020 (rec. 195/2018).

⁸ Sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM.

⁹ Así lo señala, entre otras, en sentencias de 11 de marzo de 2020, asunto C-94/19, San Domenico Vetraria, de 20 de enero de 2022, asunto C-90/20, Apcoa Parking Danmark; de 24 de febrero de 2022, asunto C-605/20, Suzlon Wind Energy Portugal; o de 9 de febrero de 2023, asunto C-713/21, EN.

Para el órgano jurisdiccional de la Unión esta nota de onerosidad, que caracteriza el hecho imponible, debe ser considerada como esencial para determinar la tributación de la cesión del bien y así, cuando existe una contraprestación por parte del empleado al empleador estaremos ante una cesión sujeta al impuesto.

El TJUE se refiere a los siguientes elementos que acreditan la no existencia de onerosidad, si bien no es una lista cerrada, ya que se trata de indicios que fueron aportados por el órgano que interpuso la cuestión de prejudicialidad: no realización de pago alguno por parte del empleado; no utilización de una parte de la retribución en metálico; o la no elección entre diversas ventajas ofrecidas por el empleador conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa esté vinculado a la renuncia a otras ventajas. En sentido contrario, la concurrencia de una o varias de estas circunstancias o de otras determinará la concurrencia de la nota de onerosidad.

El TEAC, añade a lo expuesto que, en particular, la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empresario o profesional a un empleado, por la cesión del vehículo, se calificará como operación onerosa cuando concorra alguna de estas cuatro circunstancias:

- a) El trabajador efectúe un pago por esta cesión.
- b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida.
- c) El trabajador elija 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.

A la vista de la jurisprudencia del TJUE citada, esta lista debe considerarse abierta, pues lo esencial es la concurrencia de onerosidad que podrá ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

De acuerdo con esta doctrina y jurisprudencia que se ha expuesto:

Estaremos ante una **cesión onerosa** cuando

- El trabajador pague parte del uso del vehículo o el importe correspondiente a ese uso sea deducido de su salario (párrafos 47 y 49 de la mencionada sentencia TJUE).
- El trabajador elija entre diversas modalidades retributivas el uso del vehículo.

El mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, la cesión del vehículo tenga la consideración de retribución en especie no determina que en IVA estemos ante una cesión onerosa.

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 (párrafos 31 y 32 STJUE 20/01/2021 C-288/19).

La jurisprudencia del TJUE, la AN¹⁰ y el TEAC¹¹, han mantenido que estaremos ante una prestación de servicios onerosa cuando la cesión del vehículo del empleador al trabajador se haga a cambio de un pago o contraprestación. A estos efectos, se recoge que, lo que no cabe es presumir, mediando una relación laboral, que la cesión del vehículo constituye una prestación onerosa de servicios y no salario, porque también se presume que, a cambio y por su uso, se ha satisfecho una retribución, renta o ventaja económica por el trabajador al empresario. Recientemente se ha pronunciado la DGT en consulta vinculante V0593-23, reiterando su doctrina en el siguiente sentido:

“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. .../...”

Existirá una prestación de servicios onerosa sujeta a 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.

¹⁰ Entre otras, sentencias de 27 de diciembre de 2021 (rec. 234/2017), de 17 de enero de 2022 (rec. 117/2018), de 11 de marzo de 2022 (rec. 78/2018), de 4 de mayo de 2022 (rec. 282/2018) o de 15 de diciembre de 2022 (rec. 2721/2019).

¹¹ Así en resoluciones de 22 de febrero de 2022 (R.G. 00/03161/2019) o de 22 de marzo de 2022 (R.G. 00/4916/2019).

Por ello, acreditada la existencia de una contraprestación económica la cesión del vehículo por el empresario o profesional al empleado será una prestación de servicios onerosa sujeta al IVA.

IV.- DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR EL EMPRESARIO O PROFESIONAL 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, al concurrir las condiciones previstas en el artículo 108 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

Por ello 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 profesional¹². La ley recoge en este precepto el principio de afectación que exigen los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 112/2006/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA).

La regla 2ª del anterior precepto presume 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 por 100, si bien los que especifica en las letras a) a f), eleva la presunción al 100 por 100¹³.

La regla 3ª precisa que las deducciones realizadas de acuerdo con la regla 2ª deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional sea diferente del que se haya aplicado inicialmente; imponiendo, por ello, la obligación al empresario o profesional para adecuar la deducibilidad durante el periodo de regularización del bien al porcentaje de afectación real a la actividad económica sujeta al impuesto.

En la medida en que un bien de inversión como es, por regla general, un vehículo, se afecte a la actividad sujeta al impuesto realizada por un empresario o profesional, generará el derecho a deducir.

De esta forma, como señala el TS, el precepto contenido en el artículo 95.Tres.2ª de la LIVA: *“(i) reconoce expresamente el derecho a la deducción sin limitación derivada del grado de afectación del vehículo a la actividad empresarial, (ii) entiende correcta únicamente la*

¹² Precepto respecto del que el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de febrero de 2018 (rec. 102/2016) ha fijado como doctrina reiterada posteriormente que es *“claramente respetuoso con lo dispuesto”* en la Directiva IVA y *“con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta”*.

¹³ Esta presunción del 100 por 100 se refiere a vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías; en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación y de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación; los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas; y los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y en servicios de vigilancia.

deducción que responda al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial y (iii) presume un porcentaje de afectación que puede ser, en la práctica, superior o inferior al presunto, imponiendo a la parte que pretenda incrementarlo o reducirlo la carga de acreditar el diferente grado de afectación”¹⁴.

Con estas apreciaciones 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-.

La última de las consideraciones está íntimamente enlazada asimismo con la regla 3ª del artículo 95.Tres, de manera que, 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, procediendo el sujeto pasivo en la forma expuesta en esta regla –lo que se efectuará exclusivamente si el sujeto pasivo adquirió el bien-.

La adquisición, arrendamiento o cesión por cualquier otro título de un vehículo podrá afectarse íntegra o parcialmente a una actividad económica sujeta al impuesto.

Considerando exclusivamente estas circunstancias de afectación y onerosidad, el empresario o profesional¹⁵:

1. 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, o que nos encontramos ante alguna de las circunstancias previstas en el artículo 95.Tres.2ª, letras a) a f), que presumen la afectación íntegra a la actividad económica.
2. Puede ceder el vehículo íntegramente al uso particular de los empleados, concurriendo la nota de onerosidad en la forma expuesta por el TEAC y la AN, antes reseñada, 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.
3. 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,

¹⁴ Así lo pone de manifiesto el TS, entre otras, en sentencia de 22 de enero de 2019 (rec. 1800/2018), y sigue este mismo criterio la AN en sentencia de 7 de abril de 2022 (rec. 358/2019).

¹⁵ Esta nota se refiere a la cesión de vehículos a empleados por parte del sujeto pasivo. No obstante, al margen de esta cesión, el empresario o profesional puede afectar parcialmente el medio de transporte a la actividad económica sujeta al impuesto, en cuyo caso aplicará lo dispuesto en el artículo 95.Tres.2ª y 3ª (así sucede, por ejemplo, cuando un profesional adquiere un vehículo y lo afecta parcialmente a la actividad económica), supuesto que no es objeto de análisis en esta nota.

para la actividad económica y para su cesión a los empleados, debemos distinguir las siguientes situaciones:

- 3.1. Que en la cesión a los empleados no exista onerosidad en la forma expuesta por el TEAC y la AN, antes reseñada, en cuyo caso, 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, siguiendo las pautas señaladas en el epígrafe segundo de esta nota.
- 3.2. 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 al que nos hemos referido con anterioridad (epígrafe segundo de la nota) esta cesión del vehículo a los trabajadores quedará sujeta y no exenta al impuesto.

Con base en lo expuesto referido a la afectación del vehículo y la concurrencia de la nota de onerosidad en la prestación de servicios consistente en la cesión de uso del vehículo, debe concretarse la deducibilidad de la cuota soportada por el empresario o profesional que adquiere, arrienda u obtiene la cesión de uso del vehículo por cualquier otro título.

En primer lugar, deberá acreditarse la afectación del vehículo a la actividad económica sujeta al impuesto, ya que de no acreditarse el empresario o profesional no podrá deducir cuota alguna. Ello ocurrirá, por ejemplo, cuando la adquisición, arrendamiento o cesión por cualquier otro título tenga por objeto la cesión gratuita del vehículo por tiempo completo, sin que exista un uso mixto, a los empleados o sea para disposición particular del empleador.

La acreditación de la afectación del bien a la actividad económica sujeta al impuesto podrá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, no siendo medio de prueba suficiente la declaración-liquidación en la que conste la cuota soportada que se deduce, ni la contabilización o la inclusión de los bienes en el Libro Registro de facturas recibidas, en el de bienes de inversión u otro registro oficial de la actividad empresarial o profesional. Esta acreditación de la afectación a la actividad debe realizarse por el sujeto pasivo cualquiera que sea el porcentaje aplicado, al tratarse de una condición necesaria e imprescindible, "*sine qua non*", para ejercitar el derecho a la deducción.

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 debemos distinguir los siguientes casos:

- En el supuesto de no haber soportado el impuesto (por ejemplo, adquisición exenta por aplicación de los supuestos de exención que no genere el derecho a la deducción¹⁶, o adquisición no sujeta por no ser el transmitente un empresario o profesional), no habrá

¹⁶ Como ocurre, entre otros, en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.24º y 25º de la LIVA.

cuota deducible alguna, aun cuando el bien quede afecto íntegramente a la actividad económica sujeta al impuesto.

- Si 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 recogidas en la primera de las reglas (2ª), teniendo en cuenta que: a) la Administración tributaria puede modificar a la baja el porcentaje de deducibilidad de acuerdo con el grado de disponibilidad al que se ha aludido en el epígrafe segundo, y, b) 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 empresarial o profesional es diferente al aplicado inicialmente conforme a la regla 3ª.

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, concorra la nota de onerosidad en la forma expuesta anteriormente, tanto si es una utilización mixta como íntegramente particular por el empleado.

En el supuesto de que el sujeto pasivo deba aplicar la regla de prorrata se aplicarán las reglas previstas en los artículos 101 a 106 de la LIVA, y la cuota soportada deducible a tener en cuenta para la aplicación de la prorrata será precisamente el porcentaje anterior de afectación. Así, en el caso de aplicar el porcentaje de afectación del 50 por 100 previsto en el artículo 95.Tres.2ª, la prorrata general o la prorrata especial se aplicará sobre el citado porcentaje calculado con carácter previo.

Por último, la regularización de deducciones por bienes de inversión se efectuará conforme a los artículos 107 a 110 de la LIVA sobre el porcentaje de afectación calculado de acuerdo con las reglas del artículo 95.Tres. Así, de aplicar el porcentaje de afectación del 50 por 100, será objeto de regularización el importe obtenido por aplicación del mismo sobre la cuota soportada, siempre que exista una diferencia porcentual superior a 10 puntos porcentuales o concurren el resto de los supuestos previstos en los citados preceptos para realizar la regularización del bien.

V.- AUTOCONSUMO DE SERVICIOS

Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior respecto de la limitación del derecho a deducir el IVA soportado cuando la afectación del vehículo a la actividad económica no sea plena o se altere con posterioridad, en los casos en los que el empresario o profesional haya generado el derecho a deducir la cuota soportada, y exista una cesión sin contraprestación en la que concurren las condiciones previstas en el artículo 12 de la LIVA, se asimilará a prestación de servicios onerosa, tributando como autoconsumo de servicios.

Recuerda el TJUE que puede asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso la cesión de un bien cuando se hubiese generado el derecho a la deducción del impuesto soportado en su adquisición¹⁷, lo que ha sido mantenido por la doctrina administrativa

¹⁷ Apartados 33, 34 y 46 de la sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM.

española con base en lo dispuesto en el artículo 7.7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA)¹⁸.

Esta previsión legal de la LIVA de considerar el autoconsumo de servicios como una operación asimilada a una prestación de servicios es el correlato nacional del artículo 26, apartado 1, de la Directiva del IVA.

La razón de ser de esta consideración, como ha tenido ocasión de señalar el Abogado General en los párrafos 30 y siguientes de las conclusiones de la STJUE ya citada de 20/01/2021, viene dada por evitar la no sujeción al IVA de bienes y servicios destinados a necesidades privadas y garantizar de este modo la igualdad de trato entre consumidores y sujetos pasivos que destinan bienes y servicios inicialmente afectos a la actividad económica a usos ajenos a dicha actividad.

Se hace eco con ello el Abogado General de una consolidada jurisprudencia europea sobre la finalidad del actual artículo 26.1 de la Directiva del IVA (y su antecedente en la Sexta Directiva), por todas en STJUE de 16/10/1997, C-258/95, sobre los servicios de transporte de empleados facilitados por parte del empleador.

En consecuencia, cuando 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 anteriormente expuesta, 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 sujeto por la cesión gratuita del vehículo al empleado, al no existir derecho a la deducción en ese porcentaje.

VI.- BASE IMPONIBLE A EFECTOS DE IVA Y DE IRPF.

Aun cuando necesariamente el grado de disponibilidad para fines particulares es el mismo en IRPF e IVA, debiendo considerar ese porcentaje de disponibilidad tanto si estamos ante una cesión al trabajador gratuita como onerosa a efectos de IVA, ello no implica que la base de ambos impuestos sea la misma en caso de que proceda considerar en virtud de los criterios del apartado tercero un IVA devengado por la cesión onerosa del vehículo al empleado.

En relación con el IVA, teniendo en cuenta las consideraciones realizadas anteriormente, se distingue:

- Si estamos ante una cesión en la que no concurre la nota de onerosidad.

No existirá operación sujeta al impuesto salvo que se trate de un supuesto de autoconsumo de servicios del artículo 12 de la LIVA, impidiendo el derecho a la deducción de la cuota

¹⁸ Así lo pone de manifiesto el TEAC en resolución de 22 de mayo de 2014 (R.G. 00/05489/2011).

soportadas por la adquisición, arrendamiento o cesión de uso del vehículo por cualquier otro título, por lo que, al no existir hecho imponible, no deberá determinarse base imponible alguna.

- Si estamos ante una cesión onerosa.

De encontrarnos ante una cesión onerosa y por ello sujeta al impuesto, deberá concretarse la base imponible de la prestación de servicios. Debe tenerse en cuenta que entre empresario o profesional y trabajador o empleado existe vinculación –cualquiera que sea la categoría laboral del mismo-, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.Cinco de la LIVA, por lo que resultará aplicable esta regla especial de fijación de la base imponible, al no tener el destinatario –trabajador o empleado- el derecho a la deducción del impuesto soportado. De esta manera la base imponible coincidirá con su valor de mercado.

Si el vehículo es propiedad del empresario o profesional, la base imponible coincidirá con el valor de mercado de la cesión y, 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 vendrá determinada por la cuota de renting, modulada por el porcentaje de disponibilidad para fines particulares.

- En el supuesto de concurrir la nota de onerosidad asimilada (autoconsumo de servicios del artículo 12 de la LIVA), deberá distinguirse:

En el caso de que por la adquisición del vehículo el empresario o profesional no haya soportado cuota de IVA, el autoconsumo estará no sujeto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.7º de la LIVA, por lo que no deberá concretarse base imponible alguna.

De existir cuota soportada afecta a la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por cualquier otro título, concurriendo el supuesto de autoconsumo de servicios del artículo 12 de la LIVA, el empresario o profesional deberá determinar la base imponible de acuerdo con la regla especial prevista en el artículo 79.Cinco de la LIVA.

Respecto del IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43.1.1º, letra b) de la LIRPF, la base del ingreso a cuenta en el supuesto de uso será el 20 por 100 anual del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, si el vehículo es propiedad del pagador. En el caso de no ser de su propiedad, el porcentaje del 20 por 100 anual se aplicará sobre el valor de mercado que corresponda al vehículo si fuese nuevo. En cualquier caso, la valoración así efectuada se puede reducir hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones fijados en el artículo 48 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba

el Reglamento del IRPF¹⁹. En el supuesto de vehículos cedidos a administradores se utilizará la regla de valoración anterior, tal como señala la DGT²⁰.

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.

¹⁹ Deberá, en su caso, tenerse en cuenta la existencia de la regla especial del art. 43.1.1º.f) LIRPF

²⁰ Consulta V1984-18 de 3 de julio de 2018.