



Artículo doctrinal de José Mª Tocornal

Sobre la tributación por el IVA de la cesión de vehículos realizadas por empresarios o profesionales a favor de sus empleados para su uso con fines particulares.

MATIZACIONES

El [08/03/2022](#) se había publicado en *Primera Lectura* unas Notas más sobre el cambio de criterio respecto de la tributación por el IVA de la cesión de vehículos que efectuaban los empleadores a favor de los asalariados, para que estos utilizaran dichos vehículos con fines particulares, ajenos a los fines empresariales o profesionales que desarrollaban los cedentes.

El resumen de lo publicado en su día se puede esquematizar dentro de los dos apartados siguientes de ANTECEDENTES y CAMBIO DE CRITERIO, **añadiéndose ahora el apartado de MATIZACIONES**, que figura en la página 3 de estas Notas.

ANTECEDENTES.

El criterio anterior mantenido determinaba que las cesiones de vehículos efectuadas por los empleadores a favor de los asalariados, constituía una retribución en especie de obligado cumplimiento, prestación de servicios que, por considerar que tenía carácter oneroso (la contraprestación la constituían las prestaciones de servicios efectuadas por los trabajadores) se sujetaban al IVA, debiendo el empresario o profesional repercutir el IVA al trabajador (bien mediante factura o a través de descuento en la nómina) en función de la disponibilidad que tenía este del vehículo (no de la utilización real o efectiva del vehículo para uso privado por el empleado), y debiendo aplicarse la valoración con arreglo lo dispuesto por el artículo 79.Cinco de la Ley del IVA, por existir vinculación entre las partes.

Este era el criterio de la Dirección General de Tributos (por todas, consulta V0891-12, de 25/04/2012, que tiene su motivación en las Sentencias TJUE 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, asunto 102/863 de marzo de 1994, asunto C-16/93; 16 de octubre de 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG, asunto C-258/95). Y criterio manifestado por el TEAC (valga citar por todas la Resolución 02789/2014 de 22/11/2017).

CAMBIO DE CRITERIO.

La [Resolución del TEAC 00/03161/2019, de 22/02/2021](#) supone un cambio de criterio respecto al mantenido anteriormente, tras la doctrina establecida por el TJUE (Sentencia de 20/01/2021, asunto C-288/2019, QM).

Con el cambio de criterio, sólo se considerarán operaciones a título oneroso a efectos del IVA, las cesiones de vehículos realizadas por un empresario a favor de sus empleados si hay una relación directa entre la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio. Además, dicha contraprestación ha de tener un valor que pueda expresarse en dinero.

Así, la prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados sólo podrá calificarse como operación a título oneroso cuando

- el trabajador efectúe un pago por ello;
- emplee una parte de su retribución monetaria, que le es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida;
- deba elegir 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;
- o 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.

Señala también la Resolución que no puede calificarse automáticamente como operación a título oneroso este tipo de actuaciones por el simple hecho de que en el IRPF se traten como retribución en especie.

Como consecuencia del cambio de criterio, han sido eliminados de la base del TEAC los criterios de las Resoluciones 00/05634/2013 (20-10-2016) y RG 00/04623/2014 (22-11-2017), que seguían este mismo criterio, conservándose el del RG 00-02789-2014 para su contraste con el nuevo criterio.

En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 27/12/2021 entendía que solamente existirá una operación sujeta al IVA cuando el trabajador satisfaga una contraprestación valorable económicamente.

NUEVAS MATIZACIONES.

- El artículo 11.Dos.3º de la Ley 37/1992, Ley del IVA, dispone que las cesiones de uso o disfrute se consideran prestaciones de servicio.
- Los *empleadores* tienen la consideración de empresarios, según la definición que da a los mismos el artículo 5 de la misma Ley.
- Partiendo de la premisa de que la cesión de vehículo efectuada por sociedad a favor de los empleados pueda calificarse como prestación de servicios no onerosa tal y como determina la Resolución del TEAC de 22/02/2022, cabe el planteamiento de que, precisamente, por tratarse de una prestación de servicios no onerosa, pueda encuadrarse dentro de la figura de **autoconsumos de servicios** (artículo 12 de la Ley del IVA).

Ello es así por tratarse de una prestación de servicios que se considera como no onerosa, y que **se realiza, en parte, para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional que efectúa el cedente de los vehículos**. (Al margen de que los asalariados utilicen los vehículos “*en el desempeño de su trabajo*”, también sirve para satisfacer sus necesidades privadas, al margen de la actividad empresarial o profesional realizada por el cedente de los vehículos).

En este caso, al existir vinculación entre empleador y asalariado (artículo 79.Cinco.b) Ley del IVA), la Base Imponible debería valorarse a precio de mercado (de la cesión del vehículo), en función del porcentaje de tiempo en el que el asalariado tenga la disponibilidad del vehículo.

La disponibilidad que tiene el asalariado para poder utilizar el vehículo para uso privado constituye un acto de consumo final. La lógica del autoconsumo es evitar que se produzca un consumo final no gravado por el Impuesto, a través de la deducción de las cuotas soportadas por quien realiza el autoconsumo. Si la cesión del vehículo no tiene carácter oneroso y no se sujeta al IVA, el servicio prestado se consumiría sin que se produjese tributación alguna, ya que lo recaudado sería devuelto a quien realizó la operación no onerosa.

En este sentido cabe recordar que el *empleador* puede practicarse la deducción total o parcial de las cuotas soportadas con motivo de la adquisición, arrendamiento, leasing,... del vehículo. De este modo recupera todo o parte de esas cuotas soportadas. Si luego no se grava por el IVA la cesión al trabajador, éste disfruta de un acto de consumo (la utilización para uso privado) que no soporta ningún impuesto indirecto. Lo que marcaría una disparidad de trato con respecto al asalariado que ha adquirido un vehículo similar para uso privado soportando cuotas de IVA en la adquisición.

Siempre en el entendido de que, si el empleador no hubiera tenido derecho a la deducción total o parcial de cuotas de IVA en la adquisición, leasing, arrendamiento del vehículo, el autoconsumo de servicios estaría no sujeto al IVA en función de lo dispuesto por el apartado 7 del artículo 7 de la Ley del IVA.