

CIRCULAR 18/2023 • FISCAL

31 DE AGOSTO DE 2023

## Vehículos de uso mixto cedidos a empleados.

Estimados señores:

La reciente revisión por parte de instancias judiciales como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), la Audiencia Nacional (AN) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), ha llevado a un ajuste en algunos de los enfoques utilizados previamente por la Administración Tributaria en relación con la concesión de vehículos mixtos a trabajadores.

El propósito de este documento es examinar los elementos interpretativos que afectan a diversos aspectos en el caso de vehículos de uso mixto que son proporcionados a los empleados, en vista de la nueva jurisprudencia y orientación establecida, inciden en los siguientes extremos:

1. El criterio de disponibilidad para uso privado.
2. La consideración de la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos del IVA como prestación onerosa o gratuita.
3. 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.
4. El autoconsumo de servicios.
5. La determinación de la base imponible a efectos de IVA y de IRPF.

## 1. Criterio de disponibilidad para uso privado.

El criterio de disponibilidad para uso privado en la tributación de la cesión de vehículos a empleados se rige por varios principios:

1. La empresa debe demostrar que el vehículo se utiliza necesariamente para el desempeño laboral del trabajador.
2. El contribuyente debe demostrar si el vehículo no está disponible para fines personales.
3. Las reglas para determinar estos aspectos son las mismas para el IVA y las retenciones del IRPF.

Una vez establecida la necesidad del vehículo para el trabajo y la existencia de uso personal, se debe calcular el porcentaje correspondiente a este último a través del criterio de disponibilidad para uso privado.

La finalidad de este criterio es determinar en qué medida el vehículo se destina a la actividad específica de la empresa, lo cual afecta tanto al IVA como al IRPF.

Este criterio considera el tiempo anual que no corresponde a la jornada laboral de los trabajadores, incluyendo horas laborables, según el convenio colectivo, así como el tiempo fuera de la jornada laboral en días laborables, fines de semana, festivos y vacaciones, para trabajadores y directivos.

Esto supera la presunción y práctica común de limitar la disponibilidad para uso personal solo a los fines de semana.

Sin embargo, se deben tener en cuenta factores como los convenios colectivos, excepciones para ciertas categorías de trabajadores, la actividad de la empresa, jornadas laborales de cada puesto y otras circunstancias que puedan alterar lo mencionado.

## 2. Consideración de prestación onerosa o gratuita a efectos de IVA.

La AEAT analiza cómo se considera la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos del IVA, ya sea como prestación onerosa o gratuita, basándose en una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Según esta sentencia C-288/19 de 20 de enero de 2021:

Una prestación de servicios se considera "**a título oneroso**" y, por lo tanto, sujeta a IVA, cuando existe una relación jurídica entre el proveedor y el destinatario en la que se intercambian servicios recíprocos, y la retribución recibida por el proveedor es el valor real del servicio proporcionado. Esto sucede cuando hay un vínculo directo entre el servicio y el pago recibido.

Se considera cesión onerosa de vehículos en los siguientes casos:

- Si el trabajador paga una parte del uso del vehículo o se descuenta del salario.
- Si el trabajador elige el uso del vehículo entre diferentes opciones retributivas.

La **cesión de uso es gratuita** cuando el uso del vehículo es opcional para el trabajador y su elección no afecta a sus retribuciones. También es gratuita cuando el trabajador no paga nada ni renuncia a otras ventajas para obtener el uso del vehículo.

En resumen, si la cesión del vehículo del empleador al trabajador implica un pago o contraprestación, se considera una prestación de servicios onerosa y está sujeta a IVA. Si el uso del vehículo es opcional y no tiene efecto en las retribuciones del trabajador, se considera una cesión gratuita y no está sujeta a IVA. La clasificación en uno u otro caso depende de la relación entre el servicio y el pago, no de si se considera una retribución en especie para otros propósitos fiscales.

### 3. Deducibilidad de las cuotas soportadas.

La Nota de la AEAT también aborda la deducibilidad de las cuotas que un empresario o profesional paga por la adquisición, arrendamiento o cesión de uso de vehículos, considerados bienes de inversión. Se aplica la regla de deducibilidad del artículo 95, apartado tres, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con el uso de estos bienes en la actividad empresarial o profesional.

El derecho a deducir está vinculado a la afectación del vehículo, a la actividad sujeta al impuesto. La sentencia del Tribunal Supremo subraya que la deducción debe corresponder al grado efectivo de uso del bien en la actividad y establece la carga de prueba sobre la parte que busca incrementar o reducir el grado de afectación.

En primer lugar, se debe demostrar la afectación del vehículo a la actividad económica para poder deducir cuotas. Esta acreditación es una condición necesaria y puede realizarse mediante cualquier medio de prueba aceptado por la ley.

En segundo lugar, si se demuestra la afectación y se ha pagado el impuesto correspondiente, se procede a la deducción. El grado de afectación determina la cantidad deducible. Si el bien está totalmente afecto a una actividad que permite la deducción íntegra, se puede deducir la totalidad del impuesto pagado.

Es importante tener en cuenta que se aplicarán las normas de prorrata y regularización de deducciones por bienes de inversión, según lo establecido en los artículos 101 a 106 y 107 a 110 de la LIVA.

### 4. Autoconsumo de servicios.

Si la afectación del vehículo a la actividad económica no es plena o se altera 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.

Así, si se ha deducido el IVA soportado en la adquisición del vehículo, y, posteriormente, se produce una cesión a empleados en la que no concurre onerosidad, en los términos ya examinados, debe considerarse producida una operación asimilada a una prestación de servicios en los términos del citado artículo 12 del LIVA.

No obstante, si el sujeto pasivo adquiere el vehículo para afectarlo parcialmente a la actividad y también cederlo gratuitamente al empleado desde la adquisición, solo podrá deducirse de la cuota soportada el porcentaje de afectación a la actividad, pero no podrá deducirse el resto de la cuota soportada. No se producirá, entonces, autoconsumo de servicios sujeto por la cesión gratuita del vehículo al empleado, al no existir derecho a la deducción en ese porcentaje.

## 5. 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, esto no supone que la base de ambos impuestos sea la misma.

En relación con **el IVA**, se distinguen tres supuestos:

- **Cesión en la que no concurre la nota de onerosidad:** no existe operación sujeta al impuesto, salvo el caso de autoconsumo de servicios, y no cabe, por tanto, deducción de la cuota soportada, con lo que, ante la falta de hecho imponible, no debe determinarse ninguna base imponible.
- **Cesión onerosa:** la cesión está sujeta al impuesto con lo que ha de concretarse la base imponible, a estos efectos, teniendo en cuenta la existencia de vinculación entre el empresario o profesional y el trabajador o empleado conforme al artículo 79, apartado cinco, de la LIVA, será aplicable esta regla especial de fijación de la base imponible de modo que esta coincidirá con su valor de mercado.
- **Caso de concurrencia de la nota de onerosidad asimilada (autoconsumo de servicios):** si no existe cuota soportada, el autoconsumo no estará sujeto y, por tanto, no debe concretarse base imponible. No obstante, de existir cuota soportada, en este caso se fijará la base imponible conforme al artículo 79, apartado cinco, de la LIVA.

Finalmente, por lo que se refiere al **IRPF**, conforme al artículo 43.1.1.º letra b) de la LIRPF, cabe hacer referencia a las reglas siguientes:

- La base del ingreso a cuenta en el supuesto de uso será **el 20 % anual del coste de adquisición para el pagador**, incluidos los tributos que graven la operación, en el caso de que el vehículo sea propiedad del pagador.
- Si no es de su propiedad, el porcentaje del **20 % anual se aplicará sobre el valor de mercado** que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
- En cualquier caso, la valoración así efectuada **se puede reducir hasta en un 30 %** cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente (artículo 48 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo).

**Atención.** Las reglas de cuantificación de la base del ingreso a cuenta del IRPF señaladas se refieren a casos en que el uso particular del vehículo es del 100 %, de modo que habrán de modularse en función del porcentaje de disponibilidad para uso privado.

\*\*\*\*\*

Como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquiera de los puntos comentados con anterioridad.

Sin otro particular y aprovechando la ocasión para saludarles.



[www.varona.es](http://www.varona.es)

VARONA ASESORES, S.L.P. – C/ Pascual y Genís 17-1 Valencia 46002  
Tel.: (+34) 96 337 43 65 // [varona@varona.es](mailto:varona@varona.es)