

# Registro contable e implicaciones tributarias en iva e is de la cesión de uso de vehículos turismo adquiridos por la empresa y cedidos en parte para usos o finalidades privativas de los empleados o socios



## 1. INTRODUCCIÓN

La tributación de la cesión de vehículos a empleados —que pueden ser usados a título particular para usos o finalidades privativas— ha sido tradicionalmente objeto de múltiples controversias con la inspección tributaria, lo que ha generado multitud de pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales, tanto en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e IS.

En relación con el IVA, en ocasiones la inspección ha regularizado la situación de algunas empresas modificando al alza la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de los vehículos (del 50% al 100%), pero liquidando a su vez un IVA devengado, por considerar que la cesión de la empresa al trabajador era una operación onerosa sujeta a IVA, por la parte de uso privativo. De esta forma se eludía la presunción de deducibilidad en un 50% del IVA soportado, previsto en el artículo 95.Tres.2º de la Ley 37/1992 del IVA.

Autor:

**Antonio Martínez Alfonso**

Doctor en Economía

Técnico de Hacienda

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19 arrojó mucha luz sobre cuando una cesión del vehículo, por la parte de uso privativo, debe considerarse una operación onerosa, sujeta a IVA. El Tribunal no podía ser más claro y fijaba el siguiente criterio: *No puede entenderse que existe una operación onerosa a IVA si “el trabajador no realiza ningún pago, ni emplea 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”*.

Tras dicha Sentencia, la Audiencia Nacional —en varias sentencias— y posteriormente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) —también en varias resoluciones— acogieron este criterio jurisprudencial. En estas sentencias se estimaron los recursos interpuestos por las entidades inspeccionadas y se concluyó que, habiéndose probado que el trabajador no realizó ningún pago o renuncia de retribución dineraria por el uso privativo del vehículo, no podía entenderse que la cesión de vehículo fuera una operación onerosa sujeta a IVA por la que la empresa debiera repercutir e ingresar el impuesto. Es decir, en estos casos estamos ante una operación NO SUJETA.

Tras dicho cambio de criterio por parte de la Audiencia Nacional y TEAC, motivado por la Sentencia del TJUE, la Administración Tributaria (AEAT), en agosto de 2023, hizo pública una Nota sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados, para dar mayor difusión de su criterio interpretativo en esta materia, y en el que ya acogía también el criterio del TJUE.

Una de aquellas sentencias de la Audiencia Nacional que acogieron el criterio del TJUE fue objeto de recurso de casación por el abogado del Estado; recurso de casación que fue admitido por el Tri-

bunal Supremo con el siguiente interés casacional:

*“Determinar 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 la cuota de IVA soportada con ocasión de la adquisición del vehículo, es una operación sujeta a este impuesto o no”*.

La Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2024 (recurso casación), resuelve la citada cuestión casacional, atendiendo al criterio del TJUE y al cambio de criterio del TEAC, concluye lo siguiente:

*“Como ya se ha dicho en los antecedentes, en los años objeto de regularización, la empresa adquirió a terceros vehículos en régimen de renting que fueron cedidos a determinados empleados para su uso mixto, imputándosele a los trabajadores determinados importes en concepto de retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del IRPF. La Inspección regularizó la diferencia entre el ingreso a cuenta que procede de dicho cálculo y el efectivamente practicado por la entidad. Tal aumento fue también considerado por la Inspección en la regularización del IVA, incrementándose el IVA soportado deducible del 50 por 100 al 100 por 100. Por ello, consideró que el obligado tributario debe repercutir al trabajador que recibe la retribución en especie, el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares del trabajador, siendo la base imponible el valor de mercado de esa cesión.*

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial que fijamos es la siguiente:

*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”.*

**COMENTARIO:** Pueden apreciar nuestros queridos lectores, que se trata de un supuesto de deducción previa del 50% del iva soportado en la adquisición, por lo que el TS, de manera práctica, admite que al haber deducido en el momento inicial el 50%, la posterior cesión no onerosa no está sujeta a IVA, simplificando así tanto las obligaciones materiales en tanto que no hay devengo de iva ni obligación de repercusión, como las obligaciones formales de emisión de factura.

No obstante lo señalado y en aras a una mayor seguridad jurídica, faltaría aclarar por parte del alto tribunal, de manera general y no para un caso concreto en qué términos debe interpretarse el supuesto de autoconsumo de servicios previsto en el artículo 12 3.º de la Ley del IVA, que exige que la prestación de servicios realizada a título gratuito se realice «para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional», cuando en el momento de la adquisición la empresa ha deducido parcial o totalmente el iva soportado, ya que si bien ha quedado aclarado que si no hay cesión onerosa, la operación no está sujeta a iva, no se ha aclarado si tal cesión no onerosa supone un autoconsumo sujeto (operación asimilada a una prestación de servicios) en la medida en que la empresa haya deducido parcial o totalmente el iva soportado en su adquisición.

Pensemos en que la interpretación que hace la AEAT en su nota explicativa supone que si por ejemplo el contribuyente dedujo el 50% y este % no se cuestiona, en una comprobación futura por parte de la Administración no se regularizaría deducción alguna del IVA soportado (ya que fue deducido en el 50% el cual se acepta), pero si resultaría exigible el ingreso del IVA devengado correspondiente en esa misma proporción del 50 %, por un supuesto de autoconsumo sujeto (ope-

ración asimilada a una prestación de servicios). Además, si hubiese transcurrido más de un año desde la fecha del devengo (cesión del vehículo), la entidad cedente perdería el derecho a la repercusión del IVA (artículo 88 Tres de la Ley del IVA), por lo que no habría carga fiscal adicional para el trabajador, sino para la empresa, quien debería ingresar el IVA devengado correspondiente sin que le sea satisfecho por parte del destinatario de la operación, lo que también supone de facto, la ampliación en el tiempo de las facultades de comprobación y liquidación cuyo plazo de prescripción tributaria de este modo empieza a contar desde que tiene lugar la cesión no onerosa del vehículo al trabajador, y no desde la adquisición de dicho vehículo, bajo el supuesto de que en la misma (en la adquisición) se hubiera aplicado un % de deducción (por ejemplo el 100%) superior al grado o % de afectación del vehículo.

## **2. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA APLICABLE EN IVA. EL CAMBIO DE CRITERIO DEL TJUE**

Las sentencias judiciales y resoluciones administrativas que resultan de aplicación a la materia objeto de análisis son fundamentalmente las siguientes:

- \* STJUE de 20 de enero de 2021, Asunto C-288/19 (varias anteriores en mismo sentido)
- \* Resolución TEAC nº 3161/2019, de 22 febrero 2022
- \* Autos del TS 1740/2023, de 1/2/2023, y 2025/2023, de 8/2/2023
- \* DGT, Consulta Vinculante V0593-23, de 13 de marzo de 2023
- \* Nota AEAT de 28 de Julio de 2023 sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados

- \* Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2024
- \* Resolución TEAC de 20 de Febrero de 2024

En este artículo vamos a centrarnos en los aspectos del registro contable y las implicaciones tributarias en IVA e IS de la cesión de uso de vehículos turismo adquiridos por la empresa y cedidos en parte para usos o finalidades privativas de los empleados.

### 3. CASO PRÁCTICO DE APLICACIÓN: Retribución en especie por la utilización de vehículo turismo de empresa en parte con fines privativos. Registro contable y efectos en IS, IRPF e IVA.

La Sociedad LAMA S.L. pacta con uno de sus empleados una retribución en especie consistente en la cesión de uso de un vehículo turismo MAZDA CX5 que será utilizado por el trabajador, tanto en su jornada laboral como fuera de ella sin límite alguno de disponibilidad. A estos efectos se firma un contrato tal que parte de su retribución monetaria se verá reducida a cambio de la prestación concedida del referido vehículo. La empresa para evitar problemas con la Agencia tributaria, estima la retribución en especie atendiendo a la disponibilidad de uso del vehículo por el empleado para fines privados sin limitación alguna fuera de su jornada laboral y se estima que alcanza un 79,5% [(8.760 -1.800 horas s/convenio) / 8.760 total horas año]<sup>1</sup>.

El valor de adquisición del vehículo es de 50.000€, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte asciende a 5.000€, y el IVA según factura asciende a 10.500€.

<sup>1</sup> No obstante, bajo el supuesto de que hubiera alguna limitación al uso para fines privativos, y teniendo en cuenta los medios de prueba pertinentes, la empresa podría aplicar en base a lo antes expuesto, una estimación razonable basada en una disponibilidad atenuada basada en la particularidad o circunstancia específica del puesto de trabajo cuya retribución en especie podría oscilar desde un 33% a un 55% aproximadamente según análisis anterior.

El valor de la cesión/arrendamiento que la empresa cobra a valor de mercado al empleado se fija en base al valor de un renting a 5 años que para ese tipo de vehículo ofertan la compañías que operan en el mercado, el cual está en 1.000€ mensuales mas IVA. Por tanto la empresa detraerá mensualmente del importe líquido a cobrar la cantidad de  $1.210 \times 79,5\% = 961,95\text{€}$  (IVA incluido) mas el importe correspondiente en el referido porcentaje de gastos de mantenimiento y seguro.

El gasto anual de mantenimiento del vehículo, IVA incluido, se estima que ascenderá a 750 euros (620€ mas IVA). El gasto anual del seguro del vehículo ascenderá a 450 euros.

El importe bruto mensual de la retribución dineraria del trabajador son 3.500€. El tipo de retención del trabajador es del 25%, y la seguridad social a cargo del trabajador 200€ mensuales.

### SOLUCIÓN

1. Nótese que en este caso al cobrar y por tanto facturar la empresa el valor de la prestación de servicios que supone la cesión/arrendamiento del vehículo al empleado, que está sujeta a IVA, no hay retribución en especie, por lo que la contabilidad de esta cesión onerosa será la siguiente, teniendo en cuenta que en este caso la deducción del IVA soportado será del 100%.
- **Por la adquisición del vehículo ( en este caso el derecho a la deducción del IVA es del 100%.**

CUENTA	DEBE	HABER
(218) Elementos de transporte 50.000 +5.000	55.000	
(472) H.P. IVA soportado 100% x 21% x 50.000 (1)	10.500	
(572) Bancos		65.500

1. La base imponible del IVA estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, incluidos los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte.

- **Por el registro de los gastos de mantenimiento y seguro del vehículo**

CUENTA	DEBE	HABER
(622) Reparación y conservación 750/1,21	620	
(472) H.P. IVA soportado 620 x 21%	130	
(625) Primas de seguros	450	
(572) Bancos		<u>1.200</u>

- **Por el registro de la nómina mensual (retribución dineraria) y la facturación por la cesión/arrendamiento del vehículo al empleado y repercusión de los gastos de mantenimiento y seguro.**

CUENTA	DEBE	HABER
(640) Sueldos y salarios	3.500	
(476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores		200
4751) H.P. acreedor por retenciones practicadas (25% s. 3.500)		875
(465) Remuneraciones Pendientes de pago		2.425
(465) Remuneraciones Pendientes de pago (2)	1.048	
(755) Ingresos por servicios al personal (1.000 + 620/12 + 450/12) x 79,5% = 866 (3)		866
(477) Hda publica IVA repercutido 866 x 21%		182

2. **NOTA:** Véase que la cesión del vehículo se produce como una prestación de un servicio que realiza la empresa como si se tratase de un tercero, la cual es pagada por el trabajador, no estamos realmente ante una retribución en especie, sino un ingreso que debería en todo caso ser satisfecho por el mismo, por lo que la cuenta a utilizar como contrapartida ( debe) podría ser también un derecho de crédito sobre el trabajador a registrar por ejemplo en la cuenta 544X créditos a corto plazo al personal por cesión de vehículo, abonándose con cargo a bancos cuando el trabajador haga el ingreso o con cargo a la cuenta remuneraciones pendientes de pago si tal importe se le detrae de sus percepciones dinerarias, como es nuestro caso.

3. También puede entenderse que al tomar como referencia el valor de una cuota de renting ( valor de mercado de la cesión/arrendamiento del vehículo), y dado que los contratos de renting ya llevan incluidos los gastos de mantenimiento y seguro, no deben añadirse otra vez a los efectos de calcular el valor de mercado de la cesión del vehículo, ni los 620€ de mantenimiento , ni los 450 del seguro).

- **Por el pago al trabajador**

CUENTA	DEBE	HABER
(465) Remuneraciones Pendientes de pago (2425 – 1048)	1.377	
(572) Bancos		1.377

- **Por la amortización al final de año del vehículo. Coeficiente 16%**

CUENTA	DEBE	HABER
(681) Amortización del IM (16% s. 55.000)	8.00,00	
(281) Amortización acumulada IM		8.000,00

**2. BIS. Con los datos del enunciado, supóngase que la cesión del vehículo es una retribución en especie adicional a la retribución dineraria, por la que el empleado no debe abonar nada a la empresa.**

### **CÁLCULO DE LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE ANUAL:**

En el presente caso al tratarse de una relación con un trabajador de la empresa aplicaremos las normas de valoración del art. 43 de LIRPF, dado que se trata de una verdadera remuneración en especie, sin onerosidad por parte del trabajador, por lo que según el criterio del TS se trata de una operación no sujeta, pero la base de la retribución a efectos del IRPF no tiene por qué ser la misma que la del IVA. Así tenemos, que la base a efectos del IRPF es:

\* Valoración del vehículo:  $20\% \times 65.500 (50.000 + 5.000 + 10.500) \times 79,5\% = 10.414,50 \text{ €}$

\* Valoración de los gastos:  $750 + 450 = 1.200 \times 79,5\% = 954,00 \text{ €}$

\* Ingreso a cuenta:  $25\% \times (10.414,50 + 954,00) = 2.842,13 \text{ €}$

\* **Total retribución anual en especie:  $10.414,50 + 954 + 2.842,13 = 14.210,63 \text{ €}$**

El importe de esta retribución deberá declararse por la empresa en el modelo 190 como retribución en especie distinguiendo entre el importe de la misma y el ingreso a cuenta efectuado.

**NOTA:** Si el ingreso a cuenta es repercutido al trabajador, no constituye mayor retribución, ya que en ese caso, el importe total se debe descontar al trabajador de su retribución dineraria. Si se da esta circunstancia también hay que reflejarla de forma expresa en el 190.

### **EFFECTOS EN EL IVA**

Al tratarse de una cesión de uso no onerosa, nos encontramos con una operación no sujeta al IVA (autoconsumo no sujeto art. 7.7ª LIVA), siempre que no haya deducido cuota alguna en su adquisición. Por tanto no hay hecho imponible y no hay BI alguna en IVA. Y ello también sería de aplicación según la STS de 29 de enero de 2024<sup>2</sup>, para el caso en que hubiera deducido el 50% del IVA en su adquisición.

### **REGISTRO CONTABLE DE ESTAS OPERACIONES:**

- **Por la adquisición del vehículo (Vamos a suponer que la empresa se ha acogido a la presunción de la deducción del 50% del artículo 95.Tres.2º, aunque si ya conocía el % de disponibilidad que va a tener el trabajador lo lógico es deducirse para evitar posibles regularizaciones de la AEAT, el 20,5% (100 – 79,5).**

<sup>2</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2024 (recurso casación), resuelve la citada cuestión casacional, atendiendo al criterio del TJUE y al cambio de criterio del TEAC, concluye lo siguiente:

“Como ya se ha dicho en los antecedentes, en los años objeto de regularización, la empresa adquirió a terceros vehículos en régimen de renting que fueron cedidos a determinados empleados para su uso mixto, imputándosele a los trabajadores determinados importes en concepto de retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del IRPF. La Inspección regularizó la diferencia entre el ingreso a cuenta que procede de dicho cálculo y el efectivamente practicado por la entidad. Tal aumento fue también considerado por la Inspección en la regularización del IVA, incrementándose el IVA soportado deducible del 50 por 100 al 100 por 100. Por ello, consideró que el obligado tributario debe repercutir al trabajador que recibe la retribución en especie, el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares del trabajador, siendo la base imponible el valor de mercado de esa cesión.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial que fijamos es la siguiente:

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”.

CUENTA	DEBE	HABER
(218) Elementos de transporte 50.000 +5.000 + 50% IVA	60.250	
(472) H.P. IVA soportado 50% x 21% x 50.000	5.250	
(572) Bancos		65.500

- **Por el registro de los gastos de mantenimiento y seguro del vehículo**

CUENTA	DEBE	HABER
(622) Reparación y conservación 750/1,21 +50% IVA	685	
(472) H.P. IVA soportado 620 x 21% x 50%	65	
(625) Primas de seguros	450	
(572) Bancos		1.200

- **Por la imputación de la retribución en especie (mensual) y la contabilización del salario dinerario.**

CUENTA	DEBE	HABER
(649) Otros gastos sociales 14.210,63 / 12	1.184,22	
(755) Ingresos por servicios personal (10.414,50 + 954) / 12		947,38
(4751) H.P. acreedor por retenciones practicadas (ingreso a cuenta *) 2.842,13 / 12		236,84
(465) Remuneraciones Pendientes de pago	0,00	
(477) Hda publica IVA repercutido. Op no sujeta		0,00

**Nótese que si la empresa repercutiera al trabajador el ingreso a cuenta, el cargo del mismo que por ley debe realizar, no sería en la cuenta 649, sino en la cuenta 465.**

CUENTA	DEBE	HABER
(640) Sueldos y salarios	3.500	
(476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores		200
4751) H.P. acreedor por retenciones practicadas		875
(465) Remuneraciones Pendientes de pago		2.425

- **Por la amortización al final de año del vehículo. Coeficiente 16%**

CUENTA	DEBE	HABER
(681) Amortización del IM (16% s. 60.250)	9.640,00	
(281) Amortización acumulada IM		9.640,00

\* No obstante lo expuesto, si la empresa ha deducido IVA en la adquisición y pudiera interpretarse que estamos ante el supuesto de autoconsumo de servicios previsto en el artículo 12.3.º de la Ley del IVA, el cual exige que la prestación de servicios realizada a título gratuito se realice «para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional», cuando en el momento de la adquisición la empresa ha deducido parcial o totalmente el iva soportado (cuestión que no ha sido aclarada ni resuelta por el TS), nos encontramos ante una operación sujeta por un autoconsumo de servicios del art. 12 LIVA, cuya BI del IVA sería la siguiente:

1. Si el Vehículo es propiedad del empresario o profesional (adquisición o leasing): la base imponible coincidirá con el valor de mercado de la cesión; pero si no existiese prestación de servicios comparable ( algo inusual en vehículos dado el amplio mercado de renting o alquiler que hay), coincidirá con la totalidad de los costes (amortizaciones, reparaciones, mantenimiento, etc) que su prestación le suponga al empresario o profesional.

2. El Vehículo se posee 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.

Así pues, de calificarse tal cesión como un autoconsumo de servicios del 12.3, la BI IVA mensual sería la siguiente:

$$1.000€ \times 79,5\% \text{ ( es el \% de disponibilidad )} = 795€$$

Nótese que el renting ya lleva incluido los gastos de mantenimiento y seguro, por lo que no deben añadirse otra vez a los efectos de calcular el valor de mercado de la cesión del vehículo.

**TER:** Cambiaría la solución, si la persona a la que se cede el vehículo es un socio que posee por ejemplo, el 60% de la empresa (socio mayoritario) y a su vez es administrador, percibiendo por ello una retribución dineraria como rendimientos del trabajo por las funciones de dirección y gerencia, y además se sabe que no hay ningún tipo de contrato, ni se detrae la retribución en especie del importe de la retribución dineraria, ni tampoco se ha previsto expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, lo sea por contraprestación por la cesión del vehículo.

En este caso al tratarse de una relación socio – sociedad, en la que además el socio es administrador de la entidad, por las que percibe unos rendimientos del trabajo por el ejercicio de las funciones como administrador (dirección y gerencia) nos encontramos ante una operación vinculada expresamente excluida de tal consideración por la norma ( art. 18.2 b de la LIS, ya que las retribuciones que percibe –tanto dinerarias como no dinerarias- lo son por las funciones propias del cargo de administrador y gerencia ) por lo que para la valoración de este tipo de rendimiento en especie pueden aplicarse también las normas de valoración del art. 43 de LIRPF, y además al no haber ningún contrato expreso respecto de la remuneración en especie, ni tampoco se ha previsto de forma expresa que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, lo sea por contraprestación

a la cesión del vehículo, nos encontramos con una operación no sujeta a IVA. Así, la valoración de la retribución en especie en el IRPF suponiendo que tiene la misma disponibilidad de uso del vehículo, que tenía el trabajador será idéntica a lo señalado en el caso anterior. A efectos del IVA también resulta de aplicación lo allí expuesto.

**PRECISIÓN:** Véase que si el socio mayoritario y además administrador percibiese sus retribuciones ( rendimientos del trabajo) por funciones o labores ordinarias y así consta en acta aprobada por la junta general, y además el cargo de administrador según figura en los estatutos es gratuito, para el cálculo del valor de la retribución tanto dineraria como en especie nos encontramos ante una operación vinculada cuyo valor de mercado debe fijarse acudiendo al artículo 41 de la LIRPF, los que nos lleva a tener que valorar tal retribución aplicando los métodos de valoración que contempla el artículo 18.4 de la LIS, en los términos que veremos a continuación, y no al artículo 43 de la misma antes analizado. No obstante lo señalado, también cabe interpretar que al tratarse de una renta del trabajo debe aplicarse en todo caso (sea el preceptor un trabajador o un socio/administrador) para cuantificar tal valoración en especie, la norma regulada en el artículo 43 de la LIRPF.

#### **Y PARA TERMINAR VEAMOS A CONTINUACIÓN ALGUNAS CUESTIONES ADICIONALES:**

- a. **¿Cuál sería el tratamiento si el vehículo lo utiliza un socio que no presta servicio alguno para la empresa?**

En este caso al tratarse de una relación socio – sociedad, en la que el socio no presta servicio alguno ni tiene relación laboral ordinaria o con funciones directivas o de administración, nos encontramos en que la cesión de uso o puesta a



disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en especie en el IRPF de los cesionarios (socios) y, en la medida en que tal cesión constituye una operación vinculada, resultan aplicables para su valoración las reglas establecidas en el artículo 41 LIRPF, los que nos lleva a tener que valorar tal retribución aplicando los métodos de valoración que contempla el artículo 18.4 de la LIS, tanto si es el contribuyente el que tiene que declarar como si es la administración la que tiene que motivar el valor utilizado para en su caso practicar la oportuna liquidación al regularizar la situación tributaria del contribuyente para el supuesto en que este no haya declarado o lo declarado no sea conforme.

**Por tanto, en esta situación la empresa deberá declarar tal retribución en especie con los efectos en el IS, IRPF e IVA siguientes:**

1. **En primer lugar**, no tendrán la condición de gastos fiscalmente deducibles los importes registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias por los gastos por amortización del vehículo, así como los demás relativos al mantenimiento, reparaciones, seguros, etc, ya que son gastos asumidos por la empresa sin que tengan ninguna correlación con los ingresos y de los que es directamente beneficiario el socio, por lo que la sociedad AMA, SL tendrá que realizar un ajuste positivo DP (diferencia permanente en términos contables) en la casilla 1002 de la declaración del IS modelo 200, por el importe de tales gastos.
2. **En segundo lugar**, y al tratarse de una operación vinculada, debe imputarse al socio un rendimiento del capital mobiliario por la utilización del vehículo, así como por las facturas correspondientes al mismo por

reparaciones, seguros, impuestos o combustibles.

3. **Esa valoración debe efectuarse obteniendo un valor de mercado** conforme con los métodos que establece el art. 18.4 de la LIS, sin que proceda aplicar los criterios de valoración del art. 43 de la LIRPF. Ahora bien si el contribuyente o la administración al regularizar en su caso la situación tributaria del contribuyente consideran que el valor de mercado de la referida cesión puede estar comprendido en el intervalo que resulta de aplicar el criterio de valoración para la cesión de vehículos del art. 43, entendemos que no hay ningún problema en aplicar el mismo, eso sí, considerando y razonando fundadamente (por ejemplo por obtención de comparables sencillos) que tal valor obtenido es el valor de mercado.

Así en nuestro caso, se desprende del enunciado que el valor medio de alquiler mensual de un vehículo de estas características que ofrecen las empresas de Renting, es de 1.000€ mas IVA. En caso de no tener este dato tendríamos que obtenerlo a través de comparables, por ejemplo la media según visitas a la web de tres o cuatro empresas de este tipo.

El valor de mercado anual resultante de la referida cesión será:  $1.210 \times 12 = 14.520$ , cuyo valor en este caso está bastante alineado con el resultante de aplicar los criterios de valoración del art. 43 de la LIRPF que recordemos es:  $20\% \times 65.500 (50.000 + 5.000 + 10.500) \times 100\% = 13.100 \text{ € anuales}$ .

En diferente situación nos hubiéramos encontrado si por ejemplo el valor medio mensual del alquiler del vehículo estuviese alrededor de 2.000 más IVA. En ese caso se puede apreciar que existe una notable diferencia entre este valor que debería considerarse de mercado ( $2.420 \times 12$

= 29.040€) y la valoración resultante de aplicar el art. 43 de la LIRPF (13.100€), que para nada podría considerarse como valor de mercado.

En cuanto al resto de gastos en que ha incurrido la empresa referentes al vehículo, es fácil apreciar que no existe mejor comparable tanto interno como externo que lo que la empresa ha pagado a terceros por tales servicios, por lo que el valor de mercado queda fijado en  $750 + 450 = 1.200€$ , con la salvedad antes señalada de que este importe podría entenderse comprendido en el valor de mercado la cuota del leasing ya que esta modalidad de alquiler cubre este tipo de gastos.

Pero además, la sociedad AMA, SL tendrá que realizar un ingreso a cuenta (que deberá registrar como gasto, sin que el mismo tenga la consideración de deducible), por importe de 3.584,16 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 90 de la Ley 35/2006, del IRPF y el artículo 103 del Reglamento del IRPF, determinado de la siguiente forma:

Ingreso a cuenta del IRPF: 3.584,16 euros ( $14.520 \times 1,2 \times 19\% + 1.200 \times 1,2 \times 19\%$ )

Por lo que el rendimiento del capital mobiliario total a imputar al socio por la utilización del vehículo el cual deberá declarar en la base imponible del ahorro de su IRPF ascenderá a  $14.520 + 1.200 + 3.584,16 = 19.304,16€$

**4. A efectos del IVA** y dado que el vehículo no está vinculado a la actividad económica de la empresa, sino que se utiliza para fines particulares y privativos del socio no es deducible el iva soportado en su adquisición, arrendamiento, mantenimiento, etc. Algunos autores opinan que como no se ha probado un grado de afectación a la actividad diferente al 50%, este % será el que se podrá deducir, y ello por aplicación de la presunción legal que establece la

propia LIVA, pero entendemos que esta interpretación de la norma no es correcta, por lo que insistimos en que tanto si la empresa en el momento inicial como en su caso la administración en una futura comprobación fiscal consideran que el vehículo no está afecto en ningún grado a la actividad que realiza, no tendrá derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición, ni en los gastos en que incurra por reparaciones, mantenimiento y demás referentes al vehículo.

**5. Véase que este tratamiento fiscal que supone por aplicación del ajuste secundario en sede del socio un rendimiento de capital mobiliario** (en lo que es su porcentaje de participación que recordamos era un 50% supone participación en beneficios, y en lo que no es su porcentaje de participación se le da el tratamiento de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo ambos rendimientos de capital mobiliario tributables en la BI del ahorro) supone para el resto de socios que les nace el derecho a exigir el mismo dividendo/utilidad para estar en equivalencia económica, con los consiguientes efectos jurídicos en el ámbito mercantil.

**b. ¿ Que ocurrirá con la venta posterior de este vehículo a un tercero si al comprarlo la deducción del IVA soportado fue:**

**Caso a) del 100%.**

**Caso b) La empresa solo se ha deducido solo el 50% del IVA ( se presume afecto al 50%, art. 95.Tres LIVA).?**

**En el caso a)** la venta será una operación sujeta y no exenta cuya base imponible será el importe total de la contraprestación, es decir, el importe por el que se venda el vehículo.

**En el caso b)** La solución la encontramos en las siguientes consultas de la DGT: V1540-18, V1379-11, V0745-11, y V0891-12 entre otras.

En este caso cuando la empresa posteriormente vuelve a vender el vehículo, sólo deberá repercutir el IVA también sobre el 50% del precio de transmisión (o la parte de la base imponible que se corresponda con el porcentaje de afectación del bien a la actividad empresarial). Por la parte no afecta se considera que se está realizando una operación al margen de la actividad empresarial y, por tanto, no está sujeta al IVA [ver consulta V1540-18] .

En la práctica, y con carácter general lo expuesto ocurrirá generalmente en el caso de empresarios personas físicas (recordemos la presunción de afección a la actividad en este impuesto del 50%, sin

embargo a efectos del IRPF –rendimiento de su actividad económica- y salvo excepciones el vehículo o está 0% afecto o lo está al 100% ). Sin embargo, en el caso de sociedades, si por la parte del vehículo utilizada para fines privados que constituye una retribución en especie para el trabajador/socio, la empresa ha repercutido IVA al mismo, tal que el IVA soportado en la compra ha sido deducible al 100%, en caso de venta debe repercutir IVA por el 100% de la base, sin embargo, si la empresa no ha repercutido IVA al imputar la retribución en especie, no se produjo en términos generales la deducción al 100%, por lo que ahora , sólo deberá repercutir el IVA también sobre el 50% del precio de transmisión o sobre la parte de la base imponible que se corresponda con el porcentaje de afectación del bien a la actividad empresarial. No obstante y para el caso de que la empresa no haya deducido cantidad alguna por el IVA soportado en la adquisición, la transmisión del vehículo estará sujeta y exenta, y ello en aplicación del art. 20.Uno.25º (exención técnica) de la LIVA.