

Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad

Análisis de la STS de 5 de febrero de 2018, rec. núm. 102/2016

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha venido declarando la existencia de un incumplimiento de la normativa comunitaria en el artículo 95 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido que establece la presunción de afectación al 50 % de los vehículos. En su Sentencia de 5 de febrero de 2018 el Tribunal Supremo ha venido a determinar que no existe tal incumplimiento y que el citado precepto, a su juicio, se ajusta a las disposiciones comunitarias.

1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el Tribunal Supremo (TS) un recurso de casación promovido por el abogado del Estado contra la Sentencia de 20 de septiembre de 2016 (rec. núm. 2175/2012 –NFJ069777–) dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJ CV o TSJ).

El caso resuelto por el TSJ se promovió contra una liquidación dictada por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en la que reducía al 50% la deducción por gastos relativos a un vehículo por considerar que para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con vehículos turismos era necesario que el contribuyente acreditara una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional, lo que no había hecho.

El TSJ anuló tal liquidación por entender que la presunción de afectación al 50% de los vehículos establecida en el artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), era contraria al derecho comunitario, según se derivaba de la Sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con fecha 11 de julio de 1991, en el asunto C-97/90, Lennartz –NFJ001287–, ya que la norma española señala, a juicio del TSJ, una restricción general del derecho a la deducción de las cuotas soportadas contemplado en el artículo 17 de la Sexta Directiva (actualmente, dicho derecho se encuentra previsto en el art. 168 de la directiva refundida). Añade además que dicho incumplimiento puede y debe ser constatado por el tribunal nacional (el propio TSJ), inaplicando en consecuencia el derecho interno contrario a la normativa comunitaria, sin que resulte además necesario plantear una cuestión prejudicial para constatar la existencia del incumplimiento, pues se derivaba claramente este hecho de la propia sentencia Lennartz, antes mencionada.

La propia sentencia recurrida reconoce que este criterio había sido sostenido por el TSJ en reiteradas ocasiones, pues de hecho la motivación se realiza por referencia a la Sentencia de 24 de marzo de 2010, dictada por el propio TSJ en el recurso número 888/2008 (NFJ039757).

Lo sometido al TS es, realmente, el acierto de dicho criterio reiterado por el TSJ CV y no la sola sentencia que se recurre, ya que, como constata el Alto Tribunal, la sentencia recurrida contiene solo en el último párrafo de la misma una referencia al caso que se le sometía, en la que se limita a afirmar que es improcedente la regularización realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las deducciones practicadas por la recurrente en el IVA por los gastos de los vehículos, por la vulneración del derecho comunitario, por lo que se procede a estimar el motivo impugnatorio analizado. Con ello se estima el recurso.

En definitiva, tal y como resume el TS, se suscita si el artículo 95.Tres, reglas 2.^a y 4.^a, de la LIVA se opone a lo dispuesto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TS emana una resolución tremendamente didáctica. Comienza con un resumen de la cuestión planteada, extremo que hemos recogido en el epígrafe anterior del presente comentario.

A continuación realiza un resumen del precepto cuestionado, el artículo 95.Tres de la LIVA, del que se destaca, por lo que atañe al caso planteado, el establecimiento de tres principios básicos: en primer lugar, que la ley española no limita *ex ante* el derecho a deducir a una determinada proporción, ni niega la deducción cuando el grado de utilización del bien en la actividad empresarial o profesional sea inferior a un porcentaje específico o concreto; en segundo lugar, que el porcentaje de deducción que dispone dicho precepto es el que responda al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional; y, en tercer lugar, que el porcentaje del 50 % es una presunción legal y que la carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción no solo se impone al contribuyente, sino también a la Administración, pues esta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando «se acredite» un porcentaje distinto a aquel.

El tercer apartado de la sentencia se consagra al estudio de la normativa europea y su interpretación por el TJUE. Destaca en este apartado el estudio de la sentencia Lennartz, pronunciamiento en el que se apoyaba el TSJ CV, constatando el TS que lo suscitado en la misma era cuestión distinta de la que nos ocupa ahora, pues esta versaba sobre la imposibilidad de deducir cuotas soportadas por bienes que se hubieran destinado, previamente a su uso en las actividades empresariales o profesionales, a la satisfacción de necesidades exclusivamente privadas, así como la posibilidad de excluir la deducción de las cuotas soportadas en su totalidad cuando la utilización empresarial o profesional de los bienes de inversión fuera en cuantía inferior al 10 %.

Por el contrario, entiende relevante para examinar la cuestión que se suscitaba ante el TSJ, la Sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2016, asunto C-400/15, Landkreis Postdam-Mittelmark (NFJ063658), en la que se negaba el derecho a la deducción de un bien de inversión cuya utilización no alcanzaba el 10 %, afirmando el tribunal que se debe permitir el derecho a la deducción de tales cuotas y que las medidas que pueden establecer los Estados miembros deben respetar el principio de neutralidad fiscal, esto es, deben permitir a los empresarios liberarse completamente del IVA devengado o abonado en el marco de sus actividades.

El apartado cuarto de la sentencia se enuncia de la manera que a continuación se refleja, que entendemos sumamente expresiva del juicio del TS: «El precepto aplicado por la Administración en la liquidación impugnada en el litigio (el artículo 95.Tres LIVA) no contradice la

normativa europea ni se opone a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Comienza su argumentación el TS constatando que la afirmación que el TSJ utiliza para amparar su criterio, esto es, que «todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tiene derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales», no se encuentra por ningún lado en la sentencia Lennartz. Es más, el contenido de la sentencia, en opinión del Alto Tribunal, no es ese, sino que no puede «excluirse» el derecho a deducir por la circunstancia de que el bien en cuestión no esté completamente afecto a la actividad empresarial o profesional o por el hecho de que esa afectación sea proporcionalmente poco relevante; se añade, además, que la cuestión sometida al TJUE no era si podía deducirse íntegramente el IVA soportado, sino si podía excluirse totalmente su derecho a la deducción. Añade también que el TJUE en su pronunciamiento se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas», lo que se opondría a una norma o una práctica que impidiera el ejercicio del derecho cuando no se alcanzara un determinado grado de afectación. Pero, como constata a continuación el tribunal, ese no es el contenido de la norma española cuestionada.

Completa su razonamiento con tres argumentos. En primer lugar, con el artículo 168 bis de la Directiva refundida IVA que permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes inmuebles de manera proporcional cuando el bien sea utilizado por el sujeto pasivo tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o personal. Si bien se reconoce que dicho precepto no se encontraba vigente al tiempo de los hechos a juzgar y que el mismo resulta aplicable exclusivamente a inmuebles, se reconoce que este precepto recoge el criterio del legislador comunitario en el sentido de que el derecho a deducir el IVA de los bienes de inversión se corresponda porcentualmente con el grado de afectación de ese bien a la actividad empresarial.

En segundo lugar se vuelve a insistir en la sentencia Landkreis Postdam-Mittelmark, anteriormente mencionada, y el principio en ella contenido relativo al establecimiento por los Estados miembros en los casos de utilización mixta de los bienes de inversión de reglas que deben respetar el principio de neutralidad fiscal del IVA, principio que no queda comprometido a juicio del TS por el hecho de que solo se permita la deducción respecto de la proporción efectiva en que el bien en cuestión se afecte a la actividad empresarial o profesional.

Finalmente el tribunal se apoya en su propia jurisprudencia, en concreto, en la Sentencia de 25 de abril de 2014 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2117/2012 –NFJ069339–), en la que se aducía como sentencia de contraste una sentencia dictada por el TSJ CV de contenido idéntico a la recurrida en el presente caso y en la que ya afirmaba que no se distinguía el supuesto incumplimiento en la norma española que apreciaba dicho tribunal y que la misma era ajustada a los dictados de la normativa europea.

El apartado quinto se limita a responder la cuestión interpretativa planteada, esto es, el supuesto incumplimiento de la norma contenida en el artículo 95.Tres, reglas 2.^a y 4.^a, de la LIVA. La respuesta del tribunal es clara:

«La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues el precepto español resulta, a nuestro juicio, claramente respetuoso con lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta, de suerte que hemos de considerar contraria a derecho la interpretación contenida en la sentencia de instancia».

El apartado sexto, relativo a la resolución de las pretensiones deducidas en el proceso, a pesar de su indudable relevancia para las partes del procedimiento, resulta totalmente intrascendente para el objeto de este comentario, pues como ya habíamos señalado, aunque el recurso de casación se haya deducido contra una sentencia concreta del TSJ CV, lo que pretendía atajar era un criterio de ese tribunal y con el pronunciamiento relativo a la cuestión interpretativa planteada, este asunto estaba zanjado.

Lógicamente con lo que hemos expuesto, el TS reconoce que es ajustada a derecho la decisión administrativa que redujo al 50 % la deducción por gastos relativos a un vehículo por considerar que «para poder admitir la deducción del 100 % de las cuotas soportadas relacionadas con vehículos turismos –que fue la considerada por la empresa en su autoliquidación– es necesario que el contribuyente acredite una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional».

Añade, cuestión que resulta interesante, que la parte recurrida (la entidad favorecida por la resolución) aduce una supuesta imposibilidad –que derivaría del tenor literal del precepto legal– de obtener pruebas que constaten una utilización del vehículo en grado superior al establecido presuntamente en la norma, imposibilidad que supondría una «clara contravención del principio de neutralidad». Señala el tribunal que la parte recurrida manifiesta que «es habitual, y es lo que ha sucedido en el caso de autos, que se adquiera un vehículo turismo para destinarlo exclusivamente a la actividad empresarial, si bien, por las dificultades probatorias, la AEAT no acepte dicha deducción del 100 % del vehículo, lo cual atenta contra el principio de neutralidad».

Advierte el TS que el precepto no solo no impide o limita las posibilidades de acreditación de la afectación real del vehículo a la actividad de la empresa, sino que permite tal constatación «por cualquier medio de prueba admitido en derecho», sin restricción alguna salvo una que califica de lógica: no será medio de prueba suficiente –dice el precepto– «la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional».

Destaca que la prueba de la verdadera utilización del vehículo en el giro empresarial no se aprecia como «imposible» o «extraordinariamente difícil», como se sostiene en el escrito de oposición, sobre la base de exigir la prueba de un hecho negativo (la no utilización del vehículo para fines privados).

Acude el TS al principio de proximidad a la prueba del hecho a acreditar para entender razonable la prueba solicitada por el precepto:

«Pero tampoco alcanzamos a comprender en qué medida resulta "imposible" probar la afectación a la actividad empresarial, pues no parece que el contribuyente –que es quien se dedica a esa actividad y usa el vehículo para desarrollarla– tenga especiales dificultades para constatar ese destino, incluso a tenor de alguno de los documentos que señala la parte recurrida en su escrito de oposición (y que, por cierto, no consideró necesario utilizar en la instancia para probar la dedicación de su vehículo a su profesión), como los que se refieren al kilometraje, o a los recibos de hotel o de peajes, o a los contratos realizados y a la gasolina consumida».

3. COMENTARIO CRÍTICO

A pesar de la gran importancia que reviste esta sentencia, tanto para los que nos dedicamos a la práctica fiscal en el ámbito territorial que corresponde a la jurisdicción del TSJ CV, como para los que desde otros ámbitos territoriales miraban el goteo constante de sentencias en las que se aplicaba el criterio controvertido y se hacían eco del mismo ante otros órganos judiciales, la tremenda claridad y contundencia con la que se ha pronunciado el TS hace que para el que ahora, con la mejor de las intenciones, va a realizar una breve glosa del contenido del pronunciamiento, esta parte parezca incidental comparada con la divulgación del contenido de la sentencia que se ha realizado en el epígrafe anterior.

Dos son las cuestiones que queremos reseñar. En primer lugar, como hemos indicado, la sentencia del TSJ CV formaba parte de un criterio que se ha venido manteniendo hasta la fecha. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana venía contestando a la invocación de este criterio, en los periodos a los que resultaba aplicable, mediante una argumentación basada en el artículo 168 bis de la directiva refundida, que, como hemos visto, aunque no fuera aplicable al caso sobre el que se pronuncia el TS, *ratione temporis*, ha sido, sin embargo, utilizado en su razonamiento. Como quiera que entendemos que dicha contestación, en alguna medida, se esté o no de acuerdo con la misma, mostraba una discrepancia jurídica que hubiera merecido la pena el planteamiento de una cuestión prejudicial, nos permitimos copiar el razonamiento que dicho órgano administrativo incluía en sus resoluciones:

«Vaya por delante que este tribunal discrepa de dicho criterio, según ahora mismo se argumentará.

Como sabemos, el precepto aplicado por la Administración es el apartado tercero del artículo 95 de la Ley 37/1992, antes transcrito. Este precepto encuentra su fundamento en el artículo 168 bis de la Directiva 2006/112/CE, que establece lo siguiente:

"1. En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados

con este patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros.

2. Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa".

Como se comprueba del análisis de ambos preceptos, el artículo 118 de la directiva prevé la deducción, en función del porcentaje de uso en las actividades, de los bienes inmuebles, así como la posibilidad de ampliar por los Estados miembros esta regla de deducción en función del porcentaje de afectación a otros bienes.

El artículo 95.Tres de la LIVA, por su parte, contempla la deducción en función del porcentaje de uso en la actividad de todos los bienes de inversión (incluso de determinados servicios, como los arrendamientos). Es decir, ha recogido la autorización de la directiva para ampliar de los bienes inmuebles a otros bienes esta afectación parcial. También establece una regla adicional para los vehículos, en la que se prevé una presunción de afectación al 50%. Se contemplan después una lista de vehículos excepcionados, que se consideran afectos exclusivamente a la actividad, y la posibilidad de alterar esta presunción a través de la acreditación de un porcentaje mayor o menor de uso en la actividad.

La comparación entre ambos preceptos ofrece la evidente diferencia entre la directiva y la LIVA en cuanto al tratamiento de los vehículos, de lo que concluye el TSJ la existencia de un incumplimiento.

No comparte esta tesis este tribunal. El incumplimiento exige que exista una medida legislativa nacional que tenga por objeto ámbitos en los que la Comunidad ha ejercido su poder legislativo o que de cualquier otro modo son incompatibles con el efecto que debiera tener la norma comunitaria, tal y como tiene declarado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sentencia de 9 de marzo de 1978 (asunto 106/77, Simmenthal); lo que no es el caso, pues la norma nacional regula específicamente los criterios que deben regir la prueba de la afectación de los vehículos, cuestión que no trata la norma comunitaria. La norma nacional dispensa de una mayor actividad probatoria cuando se acredite la utilización en la actividad de los vehículos, pero no el porcentaje de esta, bastando aplicar la presunción del 50%; ahora bien, esta mayor facilidad general no entorpece el resultado propugnado por la directiva, en la medida que permite que se llegue a idéntica solución que la propuesta en esta (deducción en función del porcentaje de empleo efectivo en la actividad) mediante la prueba del porcentaje concreto de afectación. Cabe además recordar que también ha establecido el

Tribunal de Justicia que en ausencia de regulación por el derecho comunitario, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado designar los órganos competentes y las modalidades procedimentales que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del derecho comunitario (sentencias de 16 de diciembre de 1960, asunto 6/60, Jean Humblet; 16 de diciembre de 1976, asunto 33/76, Rewe; y 25 de febrero de 1988, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Jules Bianco); por lo que, ante la ausencia de una normativa comunitaria que regule la prueba de la afectación, es legítima la intermediación del Estado para establecer el procedimiento para ello.

Por otro lado, el pronunciamiento del TSJ no parece consciente del objetivo primordial que tuvo la reforma operada en este precepto por la Ley 66/1997 y donde se introdujo la presunción de afectación al 50%. En ausencia de esta norma, debe aplicarse la regla 4.^a del precepto, que establece una acreditación del porcentaje de afectación, prueba complicada y que pesa, indudablemente, sobre el contribuyente que pretende la deducción del IVA soportado. Esta norma tuvo como finalidad dispensar de tan ardua actividad al contribuyente, poniendo fin a las innumerables controversias que pendían sobre el grado de afectación, aunque como señalamos, no se excluye esta posibilidad de acudir, voluntariamente, a la acreditación de un grado de afectación mayor. De tal forma que, más allá de una violación, lo que encontramos es un levantamiento de cargas indirectas del incumplimiento al contribuyente, amparada en la libertad que para ello permite la directiva.

Por otro lado, y como ya hemos dicho, la supresión por un supuesto incumplimiento de la regla 2.^a del artículo 95.Tres LIVA no tendría como efecto, tal y como invoca el recurrente con apoyo en la citada sentencia del TSJ, que se permitiera la deducción total de las cuotas soportadas, sino que resultaría de aplicación la regla 4.^a y, en consecuencia, el contribuyente tendría que acreditar el grado de afectación concreto del vehículo a la actividad».

Una segunda cuestión queda pendiente de resolución, a nuestro juicio, tras este pronunciamiento. Como sabemos, el artículo 95 de la LIVA funda la limitación a la deducibilidad en la falta de destino a las actividades empresariales, bien sea por su utilización en tiempos alternativos o simultáneos a necesidades empresariales y no empresariales, bien sea por su destino a satisfacer necesidades privadas del empresario o profesional, de sus familiares o sus empleados.

La dicotomía entre esferas empresariales o profesionales y personales solo existe, en puridad, en el caso de las personas físicas, ya que las personas jurídicas carecen de una actividad puramente personal. Incluso resulta difícil plantear una situación en la que una prestación en favor de socios, administradores o trabajadores de una persona jurídica que pueda entenderse como la satisfacción de una necesidad personal de aquellos se realice totalmente como una actividad graciable del empresario y exenta de remuneración mediante el trabajo; ciertamente, el TJUE ha entendido que era así en algunos casos, como en la Sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG (NFJ007097), pero en el caso español, teniendo presente el amplio alcance que se le ha dado a la regla de las retribuciones en especie

(para los trabajadores) y el aun mayor alcance de la regla de valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas (para socios y administradores), resulta más que discutible que tales operaciones no sean parte de los servicios retribuidos o de otras retribuciones acordadas por la entidad. Podría quedar alguna cuestión menor, como pequeñas atenciones del empleado a favor del trabajador, pero creemos que estos casos residuales no deben hacernos perder la idea general que estamos tratando.

La consecuencia de lo expuesto sería que no cabría plantear una limitación en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los bienes de inversión en general y por los vehículos en particular que el empresario persona jurídica cediera en uso a sus trabajadores, socios o administradores, en la medida en que dieran origen a una retribución para estos y que constituyera la remuneración de dicha cesión.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en Consulta V1379/2011, de 30 de mayo –NFC041317–, consulta que a pesar de su enorme relevancia no ha tenido la difusión que creemos merece. En la misma se llega como conclusión a la idea que acabamos de exponer: existe un derecho a deducir las cuotas soportadas. Así dice la mencionada consulta:

«Como se ha indicado en el apartado anterior de la presente contestación, la cesión al trabajador del uso de un vehículo para fines particulares, ya sea de forma parcial o total, así como la cesión del uso de equipos informáticos o de viviendas, constituyen una prestación de servicios sujeta al impuesto, por lo que, de conformidad con el citado artículo, la entidad consultante podrá deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas como consecuencia de la adquisición de los bienes o servicios objeto de cesión.

No obstante lo anterior, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el arrendamiento del vehículo o de la vivienda objeto de la consulta así como por la adquisición o arrendamiento de equipos informáticos, deberá ajustarse, en todo caso, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de la mencionada Ley 37/1992, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1.º, por la que el empleador deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien preste el servicio de arrendamiento o por quien efectúe la entrega.

Lo mismo cabe decir respecto del impuesto soportado por la conexión a internet, siempre y cuando sea el empleador el que figure en el contrato de conexión a la red como destinatario de los servicios.

En el caso de que sea el empleado el que figure en el contrato, aunque el empleador satisfaga el coste del servicio prestado ya no se tratará de una retribución en especie, sino dineraria, y la parte de esta retribución que se corresponda con la cuota del impuesto soportada por el empleado no podrá ser deducida por el empleador.

Asimismo, y considerando que la operación no se efectúa a título gratuito, se deduce que no le es aplicable a la misma la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por re-

ferencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita».

Restaría una última cuestión que no trata la citada consulta. Aunque la misma califica estas cesiones como operaciones sujetas al impuesto, no dice cuál es el importe de la base imponible que debe tenerse presente.

En este punto, quizá es lo más fácil acudir a la valoración que tengan las operaciones a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) o del impuesto sobre sociedades, que como se verá no es descabellado. En principio, el IVA rehúsa acudir a criterios de valoración de otros impuestos, pero en el caso de las cesiones a trabajadores la contraprestación recibida sería una contraprestación en especie, el propio trabajo desarrollado que alcanza una mayor retribución, por lo que sería aplicable en el IVA la regla contenida en el artículo 79.Uno de la LIVA que cuantifica la base imponible en «el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes», valoración económica que, aunque por imperativo legal, debemos identificar con el valor a efectos del IRPF de la remuneración.

En el caso de las operaciones con socios y administradores, operación que generalmente se considerará como vinculada, la regla de valoración es coincidente tanto en el artículo 18 de la Ley del impuesto sobre sociedades (precepto al que se remite la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas) y en el artículo 79.Cinco de la LIVA, que de hecho también se remite a este precepto.

Aunque no de tan fácil justificación, desde nuestro punto de vista, nos inclinaríamos por la aplicación de la regla de los autoconsumos. Ciertamente, cuando se percibe el trabajo que se remunera con la cesión de bienes existe una contraprestación, lo que supone que no exista un autoconsumo; y en el caso de la remuneración a socios y administradores, aunque no exista remuneración directa, existe una regla especial que lleva al valor de mercado. No obstante estos problemas, entendemos que la regla del autoconsumo «casa» mejor con la filosofía que debe regir en estas operaciones, considerar el valor de la deducción que se ha practicado indebidamente en función de los usos, y no el gravamen de un valor añadido que ciertamente no existe.