

Rentas en especie: visión general y caso particular de vehículos adquiridos por empresas para ser usados por sus socios

Francisco Arasteny Torregrosa

Carlos Mahiques Gómez

Economistas

Asesores fiscales.

Cóporis Economistas & Abogados

EXTRACTO

En una primera aproximación, el trabajo pretende proporcionar una visión general de las rentas en especie, desgranando aquellas que suponen una menor tributación para su perceptor de aquellas otras que presentan una ventaja por su valoración especial. Posteriormente, centramos nuestro análisis en el caso particular de las rentas en especie que se originan por el uso de vehículos de la empresa por parte de sus socios. Y finalmente, queremos dejar constancia, a través de un supuesto práctico, de la complejidad que puede presentar este tipo de rentas.

Palabras clave: renta en especie; vehículo; uso empresarial; uso privativo por trabajadores.

Fecha de entrada: 12-03-2018 / Fecha de aceptación: 13-04-2018 / Fecha de revisión: 16-04-2018

Overview and the particular case of vehicles acquired by companies to be used by their partners

Francisco Arasteny Torregrosa

Carlos Mahiques Gómez

ABSTRACT

In a first approximation, this work aims to provide an overview of the revenues in kind, distinguishing between those that imply less taxation for the beneficiary from those that have an advantage due to their special valuation. Subsequently, we focus our analysis on the particular case of income in kind that originate in the use of vehicles of the company by its partners. Finally, we want to demonstrate, through a case study, the complexity that this kind of rents can represent.

Keywords: revenue in kind; vehicle; business use; private use by workers.

Sumario

1. Concepto y marco normativo de las rentas en especie
2. Cuestiones preliminares
3. Tipos de rentas en especie
 - A) Rentas en especie que no tributan en el IRPF
 - a) La entrega de acciones o participaciones de empresa
 - b) Los gastos de formación del personal
 - c) Los pagos de primas de seguros por accidente laboral y responsabilidad civil
 - d) Las entregas de vales comida
 - e) Los servicios de transporte colectivo de trabajadores y el cheque transporte
 - f) Los servicios de guardería
 - g) Los seguros de enfermedad
 - B) Rentas en especie que sí tributan en el IRPF
 - a) Utilización gratuita de vivienda
 - b) Aportaciones empresariales a planes de pensiones y seguros colectivos
 - c) Entregas gratuitas y descuentos a trabajadores
 - d) Préstamos al personal
 - e) Utilización de vehículos de empresa
 - f) Regalos y similares
4. Caso particular: cesión de uso de vehículos adquiridos por empresas a sus socios
 - A) Caso objeto de estudio
 - B) Tratamiento tributario a efectos del IRPF
 - C) Tratamiento de los gastos a efectos del impuesto sobre sociedades
 - D) Tratamiento a efectos del IVA
 - E) Obligación de facturar
 - a) Para la sociedad
 - b) Para el socio (o trabajador)
 - F) Caso práctico

Referencias bibliográficas

Cómo citar este estudio:

Arasteny Torregrosa, F. y Mahiques Gómez, C. (2018). Rentas en especie: visión general y caso particular de vehículos adquiridos por empresas para ser usados por sus socios. *RCyT. CEF*, 425-426, E1-E28.

1. CONCEPTO Y MARCO NORMATIVO DE LAS RENTAS EN ESPECIE

Las rentas en especie (RenE, en adelante) se regulan, a nivel legal, en los artículos 42 y 43 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF, en adelante), y, a nivel reglamentario, en el capítulo III del título II del Reglamento 439/2007, del IRPF, que desarrolla la LIRPF (RIRPF, en lo sucesivo), concretamente en los artículos 43 a 48 bis.

El artículo 42 de la LIRPF establece que «constituyen **rentas en especie** la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda».

Por tanto, tenemos una definición legal en el ámbito tributario, que se caracteriza por tres notas importantes:

- Utilización de bienes, derechos o servicios con fines particulares y, en consecuencia, no cabe un destino por motivos de trabajo.
- Realizarse de forma gratuita.
- Aunque no supongan un gasto.

Así pues, si el pagador entrega al contribuyente un importe en metálico para que se adquieran tales bienes, derechos o servicios, no estaríamos ante una RenE sino ante una renta dineraria. Para ilustrar este hecho podemos traer a colación una importante Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) como es la V0417/2005, de 18 de marzo (NFC021347), en donde esta Dirección General afirma que el pago de la cotización como autónomo (RETA) del administrador es RenE si lo realiza la sociedad; no obstante, si la sociedad le entrega el dinero para que lo pague directamente el administrador, estaríamos hablando de una renta dineraria.

Debe matizarse que el apartado 2 del precepto citado no considera RenE aquellas cantidades destinadas a la formación del personal cuando así se requiera por las características del puesto de trabajo y las primas de seguro de accidente laboral o responsabilidad civil pagadas por el empleador.

También, el **apartado 3** deja **exentos** determinados rendimientos del trabajo en especie a los cuales nos referiremos más tarde. En principio, dichas RenE quedarán fuera de imposición para su perceptor resultando especialmente atractivas como luego veremos con mayor detalle.

El artículo 43 de la LIRPF introduce las normas de valoración de las RenE. Comienza estableciendo la regla general que las RenE se valorarán por su valor de mercado, para pasar a regular

unas normas más específicas para rendimientos del trabajo en especie y ganancias patrimoniales en especie que, sin duda, constituyen una valoración especial que podríamos calificar como ventajosa para su perceptor. Debemos manifestar en este punto que echamos de menos una norma específica para las rentas de actividades económicas en especie, sobre todo si consideramos la evolución que han sufrido este tipo de rentas con el nuevo artículo 27 de la LIRPF, para actividades profesionales.

2. CUESTIONES PRELIMINARES

El primer aspecto que debemos conocer es que **las RenE también están reguladas por la normativa laboral**, como no podía ser de otra manera dada su naturaleza. En concreto, el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores establece que las RenE no pueden superar el 30% de la retribución total de un empleado y que el pago de las RenE no puede suponer que la cuantía íntegra que percibe en dinero quede por debajo del salario mínimo interprofesional (SMI) (en 2018 el SMI es 735,90 €/mes –fijado por el RD 1077/2017, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el SMI–).

Otra cuestión relevante, y que por nuestra experiencia hemos observado, es que resulta **habitual confundir las RenE con las dietas**. Estas últimas son pagos que la empresa realiza a sus trabajadores por el desempeño de sus funciones en el trabajo y no constituyen una retribución salarial objeto de gravamen siempre y cuando se cumpla con los requisitos de justificación y de cuantía establecidos. En concreto, se trata de los gastos de locomoción, estancia y manutención que tanto juego pueden dar, aunque se escapen del objeto del presente artículo (véase art. 9 RIRPF).

El siguiente aspecto a considerar es que **la empresa debe pagar el gasto directamente al proveedor**, de tal forma que el proveedor facture siempre a la empresa, nunca al empleado. En otro caso, estaríamos ante una renta dineraria, ya que la apariencia de la operación mostraría que el destinatario es el trabajador y es él quien se hace cargo del pago de la factura, actuando la empresa o el empleador como un simple mediador en el pago y, en consecuencia, no siendo aplicables en estos casos el régimen de RenE (mediación en el pago).

No obstante, en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, bien por quedar estipulado en un contrato de trabajo o en el convenio colectivo correspondiente. En este sentido, resulta interesante la Consulta de la DGT V1409/2008, de 7 de julio (NFC031005), en la que la empresa consultante asume directamente el pago del alquiler de vivienda de sus trabajadores no estando ante rendimientos del trabajo en especie, sino ante rendimientos del trabajo dinerarios. En otro sentido, se pronuncia la DGT en Consulta V2506/2017, de 5 de octubre (NFC066891), en relación con unos gastos y tasas correspondientes a pruebas finales, exámenes o certificaciones que permiten a sus empleados actualizarse o capacitarse mejor en su puesto de trabajo:

«No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por conside-

rar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. *Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio.* En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la ley del impuesto. En el supuesto planteado en la consulta, en el que –dentro de un plan de retribución flexible– la entidad consultante y los empleados interesados acuerdan mediante la modificación del contrato de trabajo un cambio en la composición del sistema retributivo sustituyendo un importe dinerario por esta concreta retribución en especie objeto de consulta –gastos y tasas correspondientes a pruebas finales, exámenes o certificaciones–, no estaríamos ante un supuesto de mediación en el pago, sino ante retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo».

En cuanto a la imposición indirecta, no debemos olvidar el tratamiento de este tipo de rentas en el impuesto sobre el valor añadido (IVA, en adelante). Actualmente, la Administración tributaria entiende que la retribución en especie tiene relación directa con la contraprestación que el empleado percibe y, por tanto, la entrega de la retribución en especie es una operación efectuada a título oneroso, sujeta al IVA. Así pues, la empresa debe repercutir el IVA al trabajador cuando dicha entrega esté sujeta y no exenta, e ingresarlo en Hacienda. Además, el IVA soportado será deducible para la empresa. No obstante, en el caso de empresas que tienen limitado su porcentaje de deducción (con prorata), esta cuestión se complica puesto que la entidad solo podrá deducirse parcialmente el IVA soportado en la compra lo que implica un mayor coste para la empresa, al que habrá que añadir el IVA repercutido de la RenE que habrá que ingresar en Hacienda, salvo que se le cobre al trabajador.

En otro orden de cosas, en cuanto a la cotización de la Seguridad Social, no está de más recordar que está formada por la remuneración total, ya sea en metálico o en especie. Por tanto, nos podemos encontrar con RenE que no tributan en el IRPF pero que sí cotizan a la Seguridad Social.

3. TIPOS DE RENTAS EN ESPECIE

De la lectura de los apartados anteriores ya podemos extraer una conclusión clara en cuanto al criterio en función del cual vamos a diferenciar las RenE. Como decía anteriormente, en virtud del artículo 42 de la LIRPF, existen RenE que están exentas de tributación en el IRPF para su receptor y otras, en virtud del artículo 43 de la LIRPF, que tienen una valoración especial.

Así pues, podemos clasificar las RenE en dos tipos:

- A) Aquellas que no tributan en el IRPF.
- B) Aquellas que sí tributan en el IRPF.

A) RENTAS EN ESPECIE QUE NO TRIBUTAN EN EL IRPF

Son aquellas eximidas de gravamen para su perceptor en el IRPF, bien porque el apartado 2 del artículo 42 determina que no constituyen retribución en especie (desde el 1 de enero de 2015, tras la reforma de la LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, el resto de RenE, que antes eran no sujetas, ahora se califican como rendimientos del trabajo en especie exentos), bien porque el apartado 3 del citado precepto las declara exentas (son las que antes se declaraban no sujetas y que ahora tras añadir un apartado adicional al art. 42 LIRPF se consideran exentas). Para el empleador, podrá deducirse esta retribución como un gasto contable fiscalmente deducible.

Así pues, este tipo de rentas son especialmente atractivas, tanto para el trabajador al ver aumentada su renta disponible como para la empresa al ser una herramienta útil en las negociaciones salariales y no teniendo ningún tipo de penalización en el impuesto sobre sociedades. Debemos matizar en este punto que sobre este tipo de rentas no debe practicarse ingreso a cuenta al no ser objeto de gravamen.

Son las siguientes:

- a) La entrega de acciones o participaciones de la empresa (art. 43 RIRPF).
- b) Los gastos de formación del personal (art. 44 RIRPF).
- c) Los pagos de primas de seguros por accidente laboral y responsabilidad civil (art. 42.2 b) LIRPF).
- d) La entrega de vales de comida (también conocidos como cheques-restaurante) (art. 45 RIRPF).
- e) Los servicios de transporte colectivo de trabajadores (art. 46 bis RIRPF).
- f) El cheque transporte (art. 42.3 e) LIRPF).
- g) Los servicios de guardería (art. 42.3 b) LIRPF).
- h) Los seguros de enfermedad (art. 46 RIRPF).

a) La entrega de acciones o participaciones de empresa

Ha sido una práctica muy generalizada en muchas empresas las entregas de acciones o participaciones de la empresa a los empleados. Dicha entrega está exenta del IRPF (para el trabajador) hasta un límite de 12.000 euros anuales (art. 42.3 f) LIRPF).

No obstante, el RIRPF exige determinados requisitos para que la exención resulte aplicable:

- El incentivo debe ofrecerse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, aunque podría exigirse una determinada antigüedad.
- Los beneficiarios no pueden tener una participación directa o indirecta en la sociedad superior al 5 % (por sí solos o junto con su cónyuge o familiares hasta el segundo grado).
- Los beneficiarios de la entrega de acciones o participaciones deben ser los trabajadores en activo de la sociedad. Ello implica, en el caso de un plan de concesión de opciones sobre acciones, que si se ejercitan las opciones sin tener la condición de trabajador activo, aun cuando la hubiera tenido en el momento de la concesión de las opciones, no se aplica la exención (*Informa AEAT N.º 136358*).
- Para que los empleados consoliden la exención de los 12.000 euros, deben mantener las participaciones en su poder durante tres años. Si algún trabajador las vende antes, debe presentar complementaria liquidando la cuota resultante junto con intereses de demora.

Otra fórmula alternativa a la entrega (directa) de acciones consiste en dar a los trabajadores una opción de compra sobre las acciones de la empresa. Se conoce como *stock options*.

En la práctica, este incentivo se lleva a cabo de la siguiente manera:

- 1.º Las opciones se entregan siempre que el trabajador continúe en la empresa en el momento de su ejercicio.
- 2.º Se fijan las condiciones en las que podrá ejercerse la opción (por ejemplo, si las acciones se entregan de forma gratuita o a un precio determinado).

Así pues, cuando el trabajador ejercita la opción de compra, se le imputa una RenE por la diferencia entre lo que paga (el precio pactado al inicio) y el valor de mercado que las acciones tengan en ese momento.

Las ventajas fiscales son:

- La entrega está exenta del IRPF hasta el límite de 12.000 euros anuales.
- Si entre la fecha en la que se concede la opción y la fecha en la que se ejerce pasan más de dos años, la parte no exenta (la que excede de 12.000 €) disfruta de la reducción del 30 % (renta irregular).

En cuanto a los requisitos a cumplir para consolidar la exención, son los mismos que los explicados en el punto anterior. La Consulta de la DGT V2249/2017, de 8 de septiembre –por citar alguna reciente– deniega la aplicación de la exención a un trabajador que percibe una *stock options* porque estas se habían concedido selectivamente a trabajadores que estaban situados en tres niveles salariales concretos (véase también la Consulta DGT V2070/2017, de 2 de agosto –NFC066129–).

Esta medida suele utilizarse más en empresas de gran tamaño donde suele compensar los costes de gestión que se derivan al tener que valorar las acciones en el momento del ejercicio y el riesgo fiscal que puede implicar la operación en sí.

b) Los gastos de formación del personal

Cualquier acción formativa para el empleado satisfecho por la empresa, o incluso organizado por ella misma, a tenor del artículo 42.2 no existirá retribución en especie. El requisito que se exige es que la formación tenga que ver con el puesto de trabajo del empleado. Por ejemplo, si a un/a enfermero/a se le paga un curso de jardinería o de cocina, no podría considerarse como renta no sujeta. Por otra parte, la DGT ha manifestado de forma reiterada que no se admite el pago parcial por parte de la empresa.

Un caso particular y con cierto impacto mediático ha sido la **financiación por parte de las farmacéuticas de la formación de profesionales sanitarios**. *A priori*, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) entendió que debían tributar como RenE. No obstante, con efectos a partir de 1 de enero de 2017, tras la modificación introducida a través del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RIRPF, se debe tener presente que:

«[...] Dentro de los gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie, se encuentran también aquellos que son financiados por otras empresas o entidades distintas del empleador, siempre que dichas empresas o entidades comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador. De esta forma, la formación recibida por los trabajadores tampoco tendrá la consideración de renta del trabajo en especie para estos últimos, aunque sea un tercero el que, por las razones apuntadas, financie la realización de tales estudios [...]».

Así pues, debe afirmarse que cumpliéndose los siguientes requisitos no constituirán rentas objeto de gravamen:

- Que los estudios se financien por empresas distintas del empleador.
- Que tales empresas financiadoras comercialicen productos para los que sea necesario una adecuada formación.
- Que la empresa (empleadora) lo autorice.

c) Los pagos de primas de seguros por accidente laboral y responsabilidad civil

Las primas pagadas por las empresas para este tipo de seguros no se consideran RenE cuando cubren al empleado por sus ocupaciones laborales. No obstante, sí se consideran como tales

cuando cubren riesgos o contingencias al margen de la actividad laboral o cuando cubren al cónyuge o descendientes del empleado.

Muy interesante resulta la reciente Consulta de la DGT V2607/2017, de 13 de octubre (NFC067822), en la que se consulta sobre si un seguro de responsabilidad civil para los miembros del consejo de administración, siendo el colectivo asegurado amplio y sin denominación concreta, debe considerarse una RenE. Al respecto, el centro directivo resuelve que no existe RenE por las características propias del contrato, esto es, primas que se abonan de manera indiferenciada sin atribuir individualizadamente la parte de la prima que se corresponde a cada persona asegurada.

d) Las entregas de vales comida

Esta fórmula constituye una verdadera ventaja social. Se trata de entregar a los empleados unos vales los cuales incorporan un valor nominal determinado que son adquiridos a compañías especializadas en esta actividad. Los trabajadores los pueden canjear por su menú de mediodía en cualquier restaurante adherido a este sistema de pago.

El empleador compra los vales a la «compañía especializada». Normalmente, dichas empresas facturan el importe nominal de los vales más una comisión que suele oscilar entre el 3 % y el 5 %.

Como se puede ver, se trata de ofrecer a los empleados un servicio de comedor de empresa, pero gestionándolo a nivel externo sin tener que incurrir en gestiones y servicios más complejos dentro de los locales de la entidad. Por ello, esta fórmula ofrece una ventaja social.

Estos vales son RenE exentas para el empleado por lo que no deben incluirlo en su declaración de la renta. No obstante, para que esto sea así deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Solo puede hacerse uso de los vales en días hábiles para el empleado.
- El importe máximo diario es de 9 euros (11 desde inicio del presente año), por lo que, si el vale incorporara un valor nominal superior a este importe, el exceso sí tributaría como una RenE, sujeta al IRPF.
- Los vales deben estar numerados, ser nominativos, intransmisibles y su importe no puede ser reembolsable. De hecho, los vales deben incorporar el nombre del trabajador.
- Los vales deben utilizarse en establecimientos de hostelería.
- La empresa debe llevar una relación de los vales entregados a cada trabajador con el número de documento y día de entrega.

En los últimos años, se han puesto de moda las llamadas «tarjetas inteligentes», que son tarjetas de crédito a nombre de los empleados, emitidas por algunas entidades financieras, con la

utilización limitada únicamente al pago de comidas. Pues bien, esta fórmula también se acepta como forma de ofrecer el servicio de comedor y goza de las ventajas indicadas siempre que se cumplan los requisitos señalados.

También, resulta interesante la Consulta de la DGT V0752/2017, de 23 de marzo (NFC064582), en virtud de la cual una empresa que no tiene comedor de empresa pero que contrata a una empresa de *catering* para que les lleve la comida a los empleados, se considera renta exenta siempre y cuando se cumplan los dos requisitos del artículo 45.1 del RIRPF.

Por último, recordar que desde la perspectiva del IVA, cabría plantearse si serían deducibles las cuotas soportadas por el servicio de comedor prestado gratuitamente a los empleados. Si el comedor se instala como una medida de eficiencia para el cumplimiento de los fines empresariales del prestador del servicio de manera que no puede entenderse que este servicio satisfaga necesidades privadas del personal, no se consideraría autoconsumo sujeto, pudiendo la empresa deducir las cuotas soportadas por la prestación del servicio, siempre que se trate de un servicio directo y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad, y deba entenderse que sirve fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial. (*Informa AEAT N.º 128767*).

e) Los servicios de transporte colectivo de trabajadores y el cheque transporte

El servicio de transporte colectivo consiste en poner a disposición de los trabajadores el transporte (colectivo) para que estos puedan desplazarse desde sus domicilios al centro de trabajo de forma gratuita o a precio reducido. Ahora bien, esta medida resulta apropiada para empresas con plantillas con un gran número de trabajadores, ya que debe cumplirse una serie de requisitos que son más propios de empresas de gran tamaño. No obstante, podemos sustituir esta medida por el llamado «cheque transporte», útil para todo tipo de empresas y no necesariamente para aquellas que cuentan con una plantilla voluminosa.

En este caso, la empresa pagaría a las empresas de transporte colectivo de viajeros (bus, metro, tren, etc.) el coste de los desplazamientos desde su residencia hasta el centro de trabajo y viceversa. A estos efectos:

- El límite anual de estas RenE exentas es de 1.500 euros. El límite mensual es de 136,36 euros.
- Es la propia empresa quien adquiere los bonos de transporte y se entregan a los trabajadores.
- El bono de transporte deberá estar emitido a nombre del trabajador y ser personal e intransferible, no pudiéndose obtener el reintegro de su importe.
- La empresa debe llevar y conservar una relación de los bonos entregados, con expresión del número de documento y de la cuantía anual puesta a disposición del empleado.

- Podrían utilizarse tarjetas o medios electrónicos de pago para que los trabajadores los usen exclusivamente para comprar los bonos de sus desplazamientos.

A estos efectos, véase la Consulta de la DGT V1426/2017, de 6 de junio (NFC065547).

f) Los servicios de guardería

Consiste en ofrecer el servicio de guardería a los empleados dentro de las instalaciones de la empresa, o bien, sino es posible, a través de una guardería externa.

Las empresas que implantan este tipo de medidas no solo reportan un beneficio económico al trabajador, sino que, además, consiguen mejorar el ambiente laboral.

g) Los seguros de enfermedad

Si el empleador asume el pago de seguros de enfermedad –también conocidos como seguros médicos–, las primas satisfechas serán RenE exenta hasta el límite de **500 euros/anuales por persona cubierta (o 1.500 € si la persona en cuestión tiene discapacidad)**. Asimismo, el exceso de la prima sobre dicho límite no estará exento.

Cuestiones interesantes a considerar:

- El seguro de enfermedad a favor del empleado puede dar cobertura tanto al cónyuge (no se admite para parejas de hecho: entre otras, véase DGT V2200/2010, de 4 de octubre –NFC039409–) como a sus descendientes.
- Como la normativa habla de descendientes, podría incluirse en el seguro a un nieto o bisnieto, no siendo necesario que sea un hijo.
- No se exige que el descendiente conviva con el empleado.
- No es necesario que el seguro cubra al empleado (DGT V0658/2014, de 11 de marzo –NFC050551–) por lo que podría imputarse una renta exenta al empleado, aunque los beneficiarios del seguro solo sean su cónyuge o sus descendientes.
- El artículo 42 de la LIRPF no fija límite de edad ni un nivel máximo de renta. En este sentido, la Consulta V1168/2014, de 28 de abril (NFC050928), establece:

«[...] Al respecto, debemos señalar que los requisitos para la aplicación de la letra f) del mencionado artículo 42.2 son los que se recogen expresamente en la ley y el reglamento, **no estableciéndose ningún límite en función de la edad de los descendientes** (que incluirán a los hijos, nietos o bisnietos), ni requisito alguno en referencia a que estos perciban o no ingresos [...]».

EJEMPLO 1

Una empresa acuerda con una de sus trabajadoras el pago de un seguro médico por enfermedad para ella, su marido y sus dos hijos. La prima del seguro por cada miembro asciende a 800 euros. Pues bien, dado que el límite está situado en 500 euros, solo 1.200 € (300×4) se imputarán en la nómina del trabajador como RenE. El resto, 2.000 euros (500×4) no tributarán en el IRPF de la trabajadora.

B) RENTAS EN ESPECIE QUE SÍ TRIBUTAN EN EL IRPF

Para analizar este apartado, dejamos atrás el artículo 42 de la LIRPF, y nos centramos en la regulación prevista en el artículo 43 de dicha norma.

Podemos empezar señalando que estas RenE sí tributan en el IRPF del perceptor (empleado), pero su atractivo radica en que algunas de ellas se valoran de una forma especial.

Son las siguientes:

- a) Utilización gratuita de vivienda (art. 43.1.1.º a) LIRPF).
- b) Aportaciones empresariales a planes de pensiones y seguros colectivos (art. 43.1.1.º e) LIRPF).
- c) Entregas gratuitas y descuentos a trabajadores (art. 43.1.1.º f) LIRPF).
- d) Préstamos al personal (art. 43.1.1.º c) LIRPF).
- e) Utilización de vehículos de empresa (art. 43.1.1.º b) LIRPF).
- f) Regalos y otros.

a) Utilización gratuita de vivienda

Cuando la empresa opta por ceder una vivienda a sus trabajadores de forma gratuita, dicha cesión constituye una RenE.

La valoración de esta renta es la siguiente:

- Si la vivienda es propiedad de la empresa, la RenE se valora en un 10% del valor catastral, o en un 5% si dicho valor se ha revisado en el año en curso o en los 10

años anteriores. Dicho valor calculado no puede exceder del 10% del resto de rentas pagadas al trabajador.

- Si se paga el alquiler de la vivienda al trabajador, la valoración es igual al coste del alquiler. En este caso no hay límite máximo, pero como mínimo la RenE debe ser igual a la valoración que hubiera correspondido si se hubiera aplicado la regla anterior.

En relación con el arrendamiento de viviendas por una empresa para sus empleados, dispone el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de la Vocalía 5.ª, de 15 de diciembre de 2016 (RG 3856/2013 –NFJ064911–), que cabría aplicar la exención del artículo 20.Uno.23 b) de la LIVA si el arrendatario persona jurídica (empresa empleadora) señala de manera específica y concreta en el propio contrato de arrendamiento quién será la persona física (empleado) que va a hacer uso de la vivienda y, además, impide al mismo realizar cualquier negocio jurídico posterior (subarriendo, cesión, etc.) que permita destinarla a la residencia de otra persona distinta. Así pues, cuando se cumplen los requisitos señalados, el TEAC entiende que se está respetando tanto la dicción del precepto como la finalidad que el legislador otorga a esta exención y, por tanto, sí procedería la exención en IVA.

b) Aportaciones empresariales a planes de pensiones y seguros colectivos

Otra fórmula interesante por su valoración podría consistir en que el empleador realizara aportaciones a planes de pensiones de empleo o a seguros colectivos.

De hecho, algunas entidades financieras ofrecen a las pymes agruparse con el fin de promover conjuntamente un plan de pensiones de empleo y así poder acceder a esta fórmula para favorecer a sus empleados.

¿Cómo funciona?

- El empleador sería la **promotora** del plan y los empleados los **partícipes**.
- Pueden realizar aportaciones tanto el empleador como los empleados.
- No puede ser discriminatorio, es decir, tiene que concederse a toda la plantilla, sin que pueda exigirse una antigüedad superior a dos años para acceder a él.
- Los convenios colectivos suelen establecer especificaciones del plan de pensiones, estableciendo diferentes aportaciones en función de las categorías profesionales.
- Los planes de previsión social empresarial (PPSE) también cubren los compromisos por pensiones de las empresas, y suelen gozar del mismo tratamiento fiscal que los planes de pensiones.
- También, es posible contratar seguros colectivos de vida, como fórmula alternativa a los planes de pensiones del sistema de empleo.

El **tratamiento fiscal** es el siguiente:

- Las aportaciones que realiza la empresa al plan se considera rendimiento del trabajo a integrar en el IRPF del trabajador.
- El trabajador podrá deducir de la base imponible de su IRPF la aportación realizada por la empresa y la realizada por él mismo en su caso, con los siguientes límites:
 - El 30% de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos durante el ejercicio.
 - 8.000 euros anuales si esta cifra es menor a la resultante del cálculo anterior.
- Las aportaciones no están sujetas a ingreso a cuenta, a diferencia de las demás RenE.
- Para la empresa las aportaciones que realiza al plan se considera un gasto de personal y, por tanto, gasto deducible en el impuesto sobre sociedades.
- En cuanto a los seguros colectivos de vida, las primas pagadas por la empresa constituyen un gasto fiscalmente deducible, pero para el trabajador las ventajas no son las mismas que en los planes de pensiones o PPSE, ya que el trabajador debe incluir en su IRPF las cantidades pagadas por la empresa más el ingreso a cuenta correspondiente, y, por otra parte, no existe reducción en la base imponible de su IRPF.

c) Entregas gratuitas y descuentos a trabajadores

Las entregas de bienes producidos por la empresa o la prestación de servicios de forma gratuita tienen el carácter de RenE en el IRPF del trabajador, y deben valorarse a precio de mercado. También, ocurre lo mismo si en lugar de ser gratuita se realiza un descuento sobre el precio ofertado al público. Debe realizarse el ingreso a cuenta correspondiente como en el resto de casos.

En el caso de descuentos al personal de la empresa, solo se considera RenE la parte de descuento que supere el 15%, o la parte de los descuentos totales anuales que supere la cantidad de 1.000 euros.

Aun así, el artículo 48 del RIRPF contempla la posibilidad de respetar los mismos descuentos que se ofrezcan al público en general, aunque supere el 15% o los 1.000 euros. Se trata de los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa y los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

d) Préstamos al personal

En este supuesto, existe RenE cuando la entidad concede préstamos a sus empleados sin interés o a un tipo de interés por debajo del interés legal del dinero.

El importe de la RenE lo constituye la diferencia entre el interés satisfecho realmente por el empleado y el tipo de interés legal del dinero (el vigente en cada año). Precisar que, en aquellos casos en los que se trate de una entidad financiera que preste a sus empleados, la valoración se realizará por la diferencia entre el precio pactado y el ofertado al público teniendo en cuenta los descuentos ordinarios y promocionales (véase, entre otras, DGT V1868/2011, de 22 de julio –NFC042185–).

e) Utilización de vehículos de empresa

Es el caso en el que la empresa cede un vehículo a su trabajador para que lo pueda utilizar tanto en horas laborales como fuera del horario laboral, es decir, para uso particular.

En este caso la LIRPF contempla tres supuestos a efectos de la valoración de la RenE:

- Si se entrega al trabajador la propiedad del vehículo: la RenE se valora por el coste de adquisición del vehículo para la empresa, más todos los impuestos que hayan gravado la operación (IVA, impuesto sobre matriculación, etc.).
- Si se le cede el uso al trabajador: la RenE se valora por el 20% anual del coste de adquisición del vehículo, incluyendo los gastos y tributos que graven la operación, como el IVA. Si el vehículo lo adquiere la empresa a través de un *renting*, la RenE se valora en el 20% del valor de mercado del vehículo en el momento de la adquisición.
- Si se le cede el uso y posteriormente se le entrega la propiedad: la entrega se valora por el valor de mercado que el vehículo tenga en ese momento, teniendo en cuenta el uso anterior.

Para la empresa parece que el caso más razonable podría ser la cesión de uso. En este caso, debemos tener en cuenta que la empresa pagará el impuesto municipal, reparaciones, mantenimiento y similares. Pues bien, todos estos gastos no suponen una mayor RenE porque se considera que ya están incluidos en la valoración del 20% (DGT V1640/2009, de 9 de julio –NFC034554–).

Un caso particular lo encontramos en la entrega de vehículos eficientes energéticamente, ya que la RenE a imputar al trabajador se puede reducir entre un 15% y un 30% (véase art. 48 bis RIRPF).

En el epígrafe 4 expondremos un caso particular que encontramos de sumo interés. El supuesto contempla la cesión de un vehículo adquirido por una sociedad profesional a su socio. Alcanzaremos a observar como un asunto que de inicio puede parecer relativamente sencillo se enmaraña demasiado generando cierta incertidumbre.

f) Regalos y similares

Algunas prácticas empresariales que persiguen el objetivo de agradar y motivar a los trabajadores incluyen regalos en determinadas fechas (nacimientos de hijos, cumpleaños, periodo navideño, etc.).

Pues bien, como estas entregas se realizan con carácter gratuito, el importe de las mismas se considera RenE cuando consiste en entregas no dinerarias. La empresa queda obligada a practicar el correspondiente ingreso a cuenta.

Para la empresa, el importe de estas entregas constituye un gasto fiscalmente deducible siempre y cuando se haga de acuerdo con los usos y costumbres de la empresa con su personal, tal y como reza el artículo 15 e) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS, en adelante).

Un caso particular a comentar es el caso de las «cestas de navidad», una práctica muy arraigada. En estos casos, el importe de las mismas constituye una RenE por la que la empresa debe practicar el ingreso a cuenta oportuno.

Al respecto, la Consulta de la DGT V1905/2015, de 17 de junio (NFC055280), establece que:

«los gastos que soporta la sociedad por la compra de productos que integra en cestas de Navidad para regalar a los trabajadores y a determinados clientes, tendrán la consideración de deducibles a efectos del impuesto sobre sociedades si cumplen las exigencias legales en materia de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible con arreglo a lo establecido en el artículo 14 del TRLIS».

En este sentido:

- El artículo 11.1 de la LIS dispone que «los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros».
- El artículo 11.3 de la LIS invoca el principio de inscripción contable al rezar que «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada».
- El artículo 30 del Código de Comercio señala que «los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales».
- El artículo 29.2, letras d) y e), de la LGT obliga a los sujetos pasivos a llevar contabilidad y a conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

- El artículo 106.4 de la LGT, con respecto a los medios de prueba y su valoración dicta que «los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria».

4. CASO PARTICULAR: CESIÓN DE USO DE VEHÍCULOS ADQUIRIDOS POR EMPRESAS A SUS SOCIOS

A) CASO OBJETO DE ESTUDIO

El caso objeto de estudio observa una sociedad mercantil con actividad profesional que adquiere dos vehículos para ser usados por el socio A y el socio B. El socio A presta los mismos servicios profesionales que la sociedad en la que participa, por lo que en cumplimiento del artículo 27 de la LIRPF computa sus rendimientos obtenidos como actividad económica (facturando a la sociedad); en cambio, el socio B actúa como un simple capitalista-inversor. En definitiva, el socio A mantiene una relación mercantil –no laboral– con la sociedad y el B es simplemente un accionista. Los dos vehículos son usados por ambos socios tanto para necesidades empresariales como particulares (a efectos de simplificar, supondremos que la empresa ha cedido un vehículo a cada uno de ellos).

Debemos matizar que en este supuesto no contemplamos el uso de vehículos que, por sus propias características, son de uso estricto a una actividad empresarial, como podría ser, por ejemplo, un camión, un taxi, un coche de autoescuela, un vehículo comercial o similar. En estos casos, el tratamiento es el propio de cualquier activo afecto a la sociedad. Por el contrario, nos referimos a un vehículo «común» (distinto de los anteriores) y que es usado en horario de trabajo para atender necesidades empresariales y, fuera de él, para uso personal o privativo. Aun así, y por cerrar la casuística podría adquirirse un vehículo común con ánimo de afectarlo íntegramente a la actividad empresarial. La cuestión radica en justificar su afectación total.

B) TRATAMIENTO TRIBUTARIO A EFECTOS DEL IRPF

La primera cuestión que nos planteamos es **determinar si existe una RenE**. El uso del vehículo por parte del socio para uso privado constituye la utilización de un bien de forma gratuita, y, por ende, una RenE, tal y como establece el artículo 42 de la LIRPF, añadiendo dicho precepto «aun cuando no suponga un gasto real para quien las conceda», es decir, que el hecho de que la sociedad decida no deducirse ningún gasto asociado al vehículo no es argumento suficiente para que no impute la RenE al socio.

No obstante, en función de la relación que tenga el socio con su sociedad, el uso del vehículo determinará un tipo de renta distinta para él. Así pues, nos podemos encontrar con los siguientes casos:

- Si existe cesión del vehículo al socio que trabaja para su sociedad: existe RenE. Dicha renta será renta del trabajo si el socio mantiene relación laboral o rendimiento de actividad económica si mantiene una relación mercantil, como pasa con los socios-profesionales (socio A, en nuestro caso) que cotizan en el régimen de autónomos (art. 27 LIRPF).
- Si existe cesión del vehículo al socio que no trabaja en la sociedad, esto es, actúa como socio-capitalista (socio B, en el supuesto): se genera una renta de capital mobiliario. Para la sociedad será una retribución de fondos propios. En este caso, surge la duda de si la renta de capital mobiliario se correspondería con el importe total de la adquisición del vehículo a integrar en la base imponible de ahorro del IRPF del socio en el ejercicio en el que se adquiere el vehículo, o bien la parte equivalente a la cesión del vehículo en cada ejercicio, ya que puede ocurrir que el socio solo utilice el vehículo unos años y otros no. Ante esta disyuntiva, nos decantamos por imputar como renta de capital el valor de mercado de la cesión del vehículo durante los ejercicios en los que efectivamente el socio utilice el vehículo. Si algún año el vehículo no es utilizado, no habría renta de ningún tipo.

En segundo lugar, una vez calificada la renta, corresponde **determinar el porcentaje de uso empresarial y el de uso particular**. Este dato es prioritario porque nos permite calcular el valor de la RenE a los únicos efectos del IRPF del socio como luego exponemos. El criterio de la Agencia Tributaria es el de disponibilidad frente al de uso efectivo o kilometraje, es decir, con independencia de que el socio lo utilice o no fuera del horario de trabajo, incluso durante el tiempo de descanso nocturno. En definitiva, Hacienda interpreta que si el socio tiene la facultad de disposición del vehículo, existe RenE y, por ende, debe cuantificarse. Al respecto, sirvan las Consultas de la DGT V2867/2015, de 5 de octubre (NFC056427), y V3296/2015, de 26 de octubre (NFC056892).

La Audiencia Nacional ratifica el criterio de disponibilidad en su Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (rec. núm. 48/2005 –NFJ027413–) y más tarde en la de 13 de febrero de 2008 (rec. núm. 134/2006). No obstante, emite criterio distinto en su Sentencia de 13 de abril de 2009 (rec. núm. 439/2006 –NFJ033180–), reproducidas posteriormente en Sentencias de 25 de mayo, 21 de septiembre y 17 de diciembre, todas ellas de 2009. La Audiencia Nacional manifiesta que, a la hora de calcular el porcentaje de uso privativo, la normativa no habla en términos de disponibilidad sino de uso o utilización y la Inspección hace un cálculo teórico sin prueba efectiva de que el porcentaje al que llega se corresponde con el uso privado real. La dificultad radica en que si se consideran criterios de uso o utilización también estarían basados en un cálculo teórico (sin prueba de uso efectivo), por lo que entendemos que es muy posible que tampoco encontrara respaldo en los tribunales. Así pues, nos encontramos con un serio obstáculo salvo que la empresa disponga de los medios para probar el uso real del vehículo. Ciertamente, las diferencias de

cálculo son considerables: según Hacienda, en términos de disponibilidad, el porcentaje de uso privado rondaría el 80% (dependiendo de la duración de la jornada según convenio), mientras que bajo otros criterios más acordes con la realidad (sin computar el horario nocturno, por ejemplo) podríamos bajar este porcentaje ampliamente.

Dicho todo esto, debemos aclarar que el TEAC, en su reciente Resolución de 22 de noviembre de 2017 (RG 2789/2014 –NFJ068700–), ha manifestado que aun conociendo que con posterioridad la Audiencia Nacional ha modificado su criterio, este continúa manteniendo las sentencias anteriores, es decir, el criterio de disponibilidad, criterio coincidente con el del órgano inspector.

La tercera cuestión hace referencia a su **valoración** y, en este punto, nos volvemos a encontrar con otra dificultad. El artículo 43 de la LIRPF establece que las RenE deben valorarse por su valor normal de mercado y ahí es donde radica el problema: ¿Cómo calcular ese valor de mercado? El mismo artículo 43 en su punto 1.º b) determina la regla de valoración por cesión de vehículos en un 20% del precio de adquisición, pero esta regla resulta aplicable solo para rendimientos del trabajo y recordemos que el caso que nos ocupa es un contribuyente (socio A) que obtiene rendimientos procedentes de actividades económicas y otro que simplemente obtiene dividendos (socio B), por lo que, en principio, no podría aplicarse esta regla libre de todo tipo de vacilaciones. Además, debe considerarse que la cesión del vehículo al socio (con más del 25% de participación) se calificaría como una operación vinculada. Dicho esto, se presentan dos opciones:

- a) Valorar por su valor de mercado al tratarse de una operación vinculada: no se sabe muy bien cómo habría que hacerlo y quién lo podría determinar. Tal vez, ¿un comparable externo de un *renting* sobre un vehículo similar sería válido?
- b) Valorar de acuerdo con la regla establecida para rendimientos del trabajo, es decir, al 20% del precio de adquisición. Esta regla parece que no tiene cabida en este supuesto y solo sería admisible cuando la relación con el socio fuera de carácter laboral.

C) TRATAMIENTO DE LOS GASTOS A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Los gastos asociados al vehículo serán deducibles íntegramente para la sociedad no constituyendo RenE, puesto que se entienden incluidos en el cálculo de la cesión del vehículo, salvo el gasto en combustible que supondrá otra RenE, siendo el total de gasto de combustible el valor de la RenE (caso socio A).

No obstante, cabe entender que, si se realiza un desplazamiento con el vehículo en el ámbito de la actividad empresarial, el gasto de combustible asociado al mismo debería tratarse como un gasto ordinario de la empresa. Supongamos, por ejemplo, un desplazamiento a otra ciudad para visitar a un cliente para la firma de un pedido. La cuestión primordial será justificar que el uso del vehículo ha obedecido a motivos empresariales (no privativos) y su consumo específico.

Por otra parte, nos planteamos la duda sobre la deducibilidad de los gastos para el socio B (mero capitalista), dado que para él tendrá la condición de rendimiento del capital mobiliario.

D) TRATAMIENTO A EFECTOS DEL IVA

Varias cuestiones surgen en cuanto al tratamiento del IVA de las RenE se refiere. Debemos comenzar por exponer la más esencial: ¿constituyen las **RenE operaciones sujetas al impuesto**? Pues bien, han sido varias Consultas de la DGT las emanadas para dar respuesta a esta pregunta, a saber, V1379/2011, de 30 de mayo (NFC041317), V1466/2011, de 7 de junio (NFC041741), V0996/2012, de 9 de mayo (NFC044485), y V0891/2012, de 25 de abril (NFC044357). Todas ellas han establecido que «las remuneraciones en especie a los trabajadores de las empresas no constituyen operaciones realizadas a título gratuito, puesto que se efectúan en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia». También, sobre el carácter oneroso o gratuito de las operaciones se pronunció el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93 (NFJ003302), cuyo apartado 14 señalaba que «una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario 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». También, y más recientemente, en la misma línea argumental se ha pronunciado el TJUE en la Sentencia de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09 (NFJ039296).

Así pues, se concluye que existiendo una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado), se produce una prestación de servicios a título oneroso y, por tanto, operación sujeta al IVA.

Ahora bien, en nuestro supuesto, hemos considerado un segundo socio meramente capitalista (socio B) cuya cesión del vehículo implica un rendimiento del capital mobiliario que, entendemos, no debería estar sujeto al IVA, puesto que no se produce el hecho imponible. Como consecuencia, no sería posible su deducción en sede de dicho impuesto.

Entrando en una **segunda cuestión**, la citada Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2017 añade que «este **criterio de reparto según disponibilidad** aplicable en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas *es extensible, también, al IVA...*». Dicho criterio es confirmado por la DGT en Consulta V0891/2012, de 25 de abril, en la que el consultante –persona física que ejerce como abogado contrata a una o varias personas, las cuales obtienen una retribución en especie por la cesión de vehículos adquiridos por su empleador, para realizar sus labores y, también, para el uso privado– pregunta el tratamiento de la cesión de los vehículos a sus empleados a efectos del IVA. En esta consulta se reiteran los criterios ya expuestos, pero, como novedad, establece cómo calcular la base imponible del IVA. En este sentido, se remite al artícu-

lo 79.Uno de la LIVA, disponiendo que «la base imponible se determinará según el valor que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes para la cesión de uso del automóvil en cuestión por la parte correspondiente al uso privado».

Dicho todo esto, es necesario hacer notar la complejidad (según se mire) existente para determinar la base imponible. En el presente caso objeto de estudio, en el que estamos considerando que la empresa cede a sus socios el vehículo, el valor de la RenE a efectos del IRPF y la base imponible del IVA serán coincidentes, puesto que, en ambos casos, acudimos al valor de mercado, salvo en el importe del IVA soportado, que obviamente no formará parte de la base imponible. Ahora bien, si estuviéramos ante el caso de un empleado, el valor de la RenE se calcularía de acuerdo con la regla especial de valoración del artículo 43.1.1.º b) de la LIRPF, esto es, coste adquisición por porcentaje uso privado y por el 20%, y la base imponible se calcularía de acuerdo con el artículo 79 de la LIVA, esto es, valor de mercado cesión vehículo por el porcentaje de uso privado, es decir, importes que no van a ser coincidentes. Además, sabiendo esto, la pregunta es ¿cuál es el valor de mercado de la cesión de un vehículo? Entendemos que podría valer el importe equivalente a un *renting* del mismo vehículo (marca, modelo y características). No obstante, el debate está abierto.

Una tercera cuestión versa sobre el **derecho a la deducción del IVA soportado** por la empresa en la adquisición o el arrendamiento de los vehículos que son objeto de cesión. En este sentido, también la Consulta V0891/2012, de 25 de abril (NFC044357), da luz al tema remitiéndose al artículo 94 para resolver positivamente que las RenE son prestaciones de servicios cuya realización origina el derecho a la deducción. Así pues, las cuotas soportadas de IVA en la adquisición o arrendamiento de los vehículos podrán deducirse en la medida en que los mismos se vayan a utilizar, previsiblemente, en el desarrollo de su actividad empresarial y se trate de operaciones sujetas y no exentas. En el caso objeto de estudio:

- Por la parte del uso privado estamos ante una RenE que debe ser calificada como una prestación de servicios a título oneroso, por lo que se trata de operaciones sujetas y no exentas.
- Por la parte del uso empresarial será deducible si la actividad empresarial origina el derecho a la deducción. En el caso objeto de la consulta citada, la actividad de abogacía es una actividad sujeta y no exenta, por lo que, también, determinaría el derecho a la deducción del IVA soportado.

Cabe mencionar que no resultaría aplicable la exclusión del artículo 96.Uno.5 de la LIVA, ya que su aplicación se circunscribe a supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita y, como ya hemos precisado en líneas anteriores, las RenE deben calificarse como operaciones onerosas.

No podemos cerrar este apartado, aunque no es objeto directo de nuestro estudio el cual se circunscribe al ámbito de las RenE, puesto que estamos analizando el IVA de los vehículos, sin

que deba advertirse –aunque sea de forma sucinta– por su novedad que en junio de 2017 el Tribunal Supremo (TS) admitió a trámite un recurso con el fin de pronunciarse sobre la posibilidad de que la afectación empresarial de los vehículos sea del 100%.

Sirviéndose de la nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo, Hacienda ha decidido que sea el TS el que finalmente aclare si los contribuyentes pueden deducir el 100% del IVA de los vehículos, o tan solo el 50%, tal y como prevé el artículo 95.Tres de la LIVA. Para ello ha planteado recurso de casación contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 22 de septiembre de 2016 (rec. núm. 2175/2012 –NFJ069777–)¹.

La sentencia del TS, en relación con el recurso 102/2016 (NFJ069766), se ha producido el 5 de febrero de 2018, en el que el Supremo considera que la normativa interna no contraviene la europea ni va en contra de la jurisprudencia del TJUE, dado que el artículo objeto de impugnación no limita la posibilidad de aplicar una deducción del 100% siempre que se constate por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Así las cosas, todo va a quedar reducido a un asunto de prueba, el contribuyente que quiera hacer valer su derecho a la mayor deducción soportará la carga de la prueba para deducir un porcentaje superior; dicha prueba será valorada en última instancia por los TSJ en caso de litigación; litigación que, por otra parte, resulta esperable.

E) OBLIGACIÓN DE FACTURAR

Para completar el análisis tributario de las RenE debemos acudir ahora a un aspecto más práctico, como es la obligación de facturación. Dicha obligación viene regulada en el artículo 164 de la LIVA y, en su desarrollo, en el Reglamento de facturación (RD 1619/2012, de 30 de noviembre).

El artículo 1 del Reglamento de facturación establece la obligación de expedir factura para los empresarios o profesionales por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

a) Para la sociedad

Las retribuciones en especie consistentes en la cesión de vehículos a los socios –a los trabajadores en su caso– constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos

¹ Una opción hubiera sido que el TS hubiera planteado una cuestión prejudicial ante el TJUE al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dada la relación estrecha con el ordenamiento europeo; no obstante, dicha cuestión excede de nuestro análisis.

del IVA, por lo que podemos inferir que la empresa está realizando operaciones en el marco de su actividad económica y, por ende, tiene obligación de facturar. En la factura emitida al socio (o trabajador) se repercutirá el IVA correspondiente con independencia de que el empleador quiera asumir la cuota del IVA como un mayor coste o, al contrario, repercutírselo al socio. Cuestión distinta es saber qué tratamiento merece el IVA repercutido cuando el empleador quiere asumirlo como coste. A nuestro entender caben dos interpretaciones:

- Primera, considerarlo como mayor rendimiento de actividad económica para el socio (mayor retribución dineraria para el empleado) sujeto a retención.
- Segunda, considerarlo como una liberalidad realizada por parte de la empresa lo que conllevaría necesariamente a practicar un ajuste extracontable en el impuesto sobre sociedades como diferencia permanente positiva.

b) Para el socio (o trabajador)

El socio (o trabajador) no realiza ninguna prestación de servicios. Al contrario, es el destinatario de dichos servicios actuando como consumidor, por lo que no tiene obligación de emitir factura. No obstante, dicha RenE sí constituye un ingreso en su actividad económica que debe computarse e integrarse en el libro de ingresos del socio de acuerdo con el artículo 68.5 del RIRPF. Así pues, y a efectos exclusivamente prácticos, resulta recomendable que el socio integre su RenE en alguna de las facturas que emita a la empresa, aunque considerando que dicha renta no formará parte de la base imponible del IVA de la factura en la que se incluya. Justificamos nuestro criterio con base en que el ingreso procedente de la RenE no tiene ningún soporte documental (de carácter obligatorio). Por otra parte, el ingreso a cuenta podría indicarse en la factura para mayor claridad a pesar de no estar contemplado como uno de los datos que obligatoriamente deben mencionarse en factura de acuerdo con el artículo 6 del Reglamento de facturación.

F) CASO PRÁCTICO

ENUNCIADO

La mercantil ZZ presta servicios de ingeniería industrial. Don Francisco es el ingeniero jefe y a su vez socio de la entidad con un 90% de participación. Por sus servicios como ingeniero, todos los meses factura a la sociedad el importe bruto de 5.000 euros. La entidad, dados los múltiples y diversos viajes que realiza don Francisco por motivos de trabajo, ha decidido adquirir un vehículo.

El 1 de enero de 2017 adquiere una berlina por 12.100 euros, 10.000 euros de coste más 2.100 euros de IVA.

Durante el año se producen los siguientes gastos asociados al vehículo: de reparación, 1.000 euros; de cambio de ruedas, 600 euros; el seguro, 350 euros, y la amortización asciende a 1.600 euros.

Respecto al gasto en combustible, la entidad y don Francisco han decidido que sea este quien lo asuma particularmente salvo aquel que pueda justificarse por desplazamientos estrictamente empresariales. Así pues, el gasto en combustible justificable asciende a 700 euros.

SOLUCIÓN

Considerando la jornada de trabajo y el total de horas del año (según criterio de Hacienda), la disponibilidad del vehículo para uso empresarial será del 19,41 % y para uso privado del 80,59%.

Para calcular el valor de la RenE del socio, solicitamos al concesionario propuesta económica del valor de un *renting* sobre el mismo vehículo para determinar el precio de mercado del uso del vehículo. Nos comunican un precio mensual de 500 euros más IVA (105 €), lo que arroja un total de 605 euros.

Así pues, el valor de la RenE a efectos del IRPF del socio asciende a 5.850,83 euros anuales ($605 \times 12 \text{ meses} \times 80,59\%$).

La entidad ZZ emite en diciembre la siguiente factura a don Francisco por la cesión anual del uso del vehículo para uso privado:

- Descripción: Cesión de uso del vehículo berlina matrícula xxxx.
- Base imponible: 4.835,4 ($500 \times 12 \times 80,59\%$). No se tiene en cuenta el IVA soportado para que no se grave el IVA dos veces.
- IVA (21 %): 1.015,43.
- Ingreso a cuenta: 877,62 ($15\% \times 5.850,83$). La base del ingreso a cuenta será el valor de mercado de la RenE, ya que ahora debemos aplicar la normativa del IRPF, es decir, sobre el ingreso íntegro.
- Total factura: 4.973,21.

Por otra parte, el socio deberá computar en sus ingresos procedentes de su actividad profesional la RenE derivada del uso del vehículo (5.850,83 €) y el ingreso a cuenta (877,62 €).

Los asientos contables a realizar por la entidad ZZ serán los siguientes:

Por la compra del vehículo:

Código	Concepto	Debe	Haber
218	Compra del vehículo	10.000	
472	IVA soportado	2.100	
173	Proveedor		12.100

Por los gastos asociados al vehículo:

Código	Concepto	Debe	Haber
623	Reparaciones	1.600	
625	Seguro	350	
472	IVA soportado	336	
410	Acreedores		2.286

Por la amortización del vehículo:

Código	Concepto	Debe	Haber
681	Amortización	1.600	
281	Amortización acumulada		1.600

Por la factura emitida al socio por la RenE:

Código	Concepto	Debe	Haber
623	Renta en especie	4.835,4	
477	IVA repercutido		1.015,43
475	Ingreso a cuenta		877,62
759 (1)	Renta en especie		4.835,4
440	IVA socio	1.015,43	
410	Don Francisco (Ingeniero)	877,62	

(1) Utilizamos la cuenta 759 por tratarse en nuestro supuesto de un socio. Si fuera un trabajador sería más oportuno utilizar la cuenta 755. No obstante, debemos tener presente que utilizar una cuenta del subgrupo 75 implica reconocer «Otros ingresos de explotación» y, nos constan opiniones contrarias, por entender que sería más apropiado utilizar la misma cuenta en la que se ha registrado el gasto, en nuestro caso, la cuenta 623.

El ingreso a cuenta se repercute al socio por lo que se le descontará de sus honorarios facturados a la empresa como ingeniero.

Por la cancelación del IVA devengado derivado de la RenE:

Opción a: se le cobra al socio

Código	Concepto	Debe	Haber
57	Tesorería	1.015,43	
440	IVA socio		1.015,43

Opción b: No se le cobra al socio y se imputa como un gasto no deducible fiscalmente

Código	Concepto	Debe	Haber
678	Gasto no deducible	1.015,43	
440	IVA socio		1.015,43

Opción c: No se le cobra al socio y se considera una renta dineraria

Código	Concepto	Debe	Haber
623	Retribución	1.015,43	
440	IVA socio		1.015,43

Referencias bibliográficas

Base consultas DGT (<http://petete.minhfp.gob.es/consultas/>).

Borrás Amblar, F. y Navarro Alcázar, J. V. (2017). *Impuesto sobre sociedades (1). Régimen General. Comentarios y Casos prácticos*. (7.ª ed.). Madrid: CEF

Gabinete técnico del CEF (2008). *Plan General de Contabilidad*. Madrid: CEF.

Informa Web AEAT (<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr01f>).

VV. AA. (2017a). *Memento Impuesto sobre el Valor Añadido*. Ediciones Francis Lefebvre.

VV. AA. (2017b). *Memento Impuesto sobre sociedades 2017*. Ediciones Francis Lefebvre.

VV. AA. (2010c). *Todo contabilidad*. Edición Contable CISS.