

Consulta Vinculante V0949-18, de 11 de abril de 2018 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 1044/2018

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Rendimientos del trabajo personal. Retribuciones en especie. La entidad consultante va a ceder el uso de un vehículo a un trabajador desplazado a territorio español. Dicho vehículo está a su disposición a través de un contrato de renting y se utiliza conjuntamente para la actividad de la empresa y para fines particulares del trabajador. La utilización del vehículo por el trabajador tendría la consideración de rendimiento del trabajo en especie para el empleado. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Base imponible. Partidas deducibles. Gastos necesarios en general. Los gastos incurridos por la entidad relativos al renting, las reparaciones y demás gastos relacionados con los vehículos, serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos de inscripción contable, devengo y justificación documental. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Hecho imponible. Entregas de bienes efectuadas por empresarios o profesionales. Las retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del IVA, por lo que quedarán sujetas. La entidad podrá deducir íntegramente las cuotas del IVA soportadas por el arrendamiento de los automóviles.

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante va a ceder el uso de un vehículo a un trabajador desplazado a territorio español y que se ha acogido al régimen fiscal especial establecido en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dicho vehículo no es propiedad de la empresa, sino que está a su disposición a través de un contrato de renting y se utiliza conjuntamente para la actividad de la empresa y para fines particulares del trabajador anteriormente citado.

A su vez, la empresa va a ceder el uso de un segundo vehículo a este mismo trabajador para su utilización particular. Este vehículo no se utilizará en ninguna proporción en la actividad de la empresa, sino que se destinará exclusivamente para uso y disfrute del trabajador y su cónyuge, ya que son desplazados desde otro país a España. Este segundo vehículo no es propiedad de la empresa, sino que lo ha contratado a través de la fórmula de renting.

CUESTIÓN

1º) Si el primer vehículo está siendo utilizado conjuntamente para la actividad de la empresa y para fines particulares del trabajador desplazado a territorio español se considera retribución en especie para este último, si se podría considerar como retribución en especie el segundo vehículo cedido al mismo trabajador que es utilizado íntegramente para sus fines particulares y de su cónyuge.

2º) Cuál sería la valoración del segundo vehículo en el caso de que se considerara como retribución en especie.

3º) Si sería fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades los gastos derivados

del renting, las reparaciones, el impuesto de circulación y seguro, tanto en el primer vehículo como en el segundo.

4º) Si las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido de renting y mantenimientos serían deducibles tanto en el primer vehículo como en el segundo.

CONTESTACIÓN

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

La sociedad consultante va a ceder el uso de un vehículo a un trabajador desplazado a territorio español y que se ha acogido al régimen especial establecido en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicho vehículo no es propiedad de la empresa, sino que está a su disposición a través de un contrato de renting y se utiliza conjuntamente para la actividad de la empresa y para fines particulares del trabajador. Asimismo, la empresa va a ceder el uso de un segundo vehículo a ese mismo trabajador que se destinará exclusivamente para uso y disfrute de ese mismo trabajador y su cónyuge. Dicho segundo vehículo tampoco es propiedad de la empresa sino que está contratado a través de la fórmula de renting. Se pregunta si la cesión del segundo vehículo se considera retribución en especie y la valoración de la misma.

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español está regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y desarrollado por los artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el apartado cincuenta y nueve del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), establece lo siguiente:

"1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

2.º (...).

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

(...).

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento."

Para el ejercicio 2015 se ha de tener en cuenta, además, lo previsto en la disposición adicional trigésima primera de la LIRPF, relativa a las escalas y tipos de retención aplicables en 2015.

De acuerdo con el artículo 93.2 de la LIRPF, los contribuyentes por el IRPF acogidos a dicho régimen especial determinan la deuda tributaria del IRPF según las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, con ciertas especialidades.

El artículo 24 del TRLIRNR dispone, en su apartado 1, lo siguiente:

"1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1

de dicho texto refundido, ni las reducciones."

Dicha remisión al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe entenderse efectuada en la actualidad a la LIRPF.

El artículo 17.1 de la LIRPF dispone: "1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas."

Por su parte, el artículo 42.1 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.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria."

De acuerdo con ambas definiciones, las rentas que deriven de las relaciones laborales entre una entidad y sus empleados, consistentes en la utilización, consumo u obtención por éstos y para fines particulares de determinados bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, en principio constituyen para aquellos rendimientos del trabajo en especie.

Por tanto, en el caso consultado, suponiendo que se trata de una persona acogida al régimen especial como consecuencia de un contrato de trabajo (art. 93.1.b).1º de la LIRPF), la utilización de los vehículos automóviles para fines particulares del empleado, así como de su cónyuge en el caso del segundo vehículo, tendría la consideración de rendimiento del trabajo en especie para el empleado, al derivar, dicha utilización, de la relación laboral que une a éste con la entidad.

A la valoración de las rentas en especie se refiere el artículo 43.1 de la LIRPF estableciéndola con carácter general en el valor normal de mercado. A continuación, el mismo precepto recoge unas especialidades, de las que procede reseñar aquí la regulada en el número 1º.b) de ese mismo apartado, donde se dispone la siguiente valoración para los rendimientos del trabajo en especie consistentes en la utilización o entrega de vehículos automóviles:

"b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior."

Dicho artículo 43 añade, en su apartado 2, lo siguiente: "2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta."

En el caso de retribuciones en especie consistentes en la utilización de un vehículo, este Centro Directivo ha señalado (consulta V1171-08 (LA LEY 2328/2008)) lo siguiente:

"En el supuesto de vehículos que los empleados utilizan parcialmente para desarrollar actividades laborales, sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que

éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

Por ello, en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, aplicando un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Al ser esta una cuestión de hecho y al carecer este Centro Directivo de los antecedentes necesarios para concretar la valoración en cada caso, no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables aquéllos que fijen un «forfait» según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

Si la cesión de uso del vehículo se realiza única y exclusivamente para que el empleado lo destine a fines particulares, la valoración se realizará sin la aplicación de un criterio de reparto y de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del ordinal 1º del apartado 1 del artículo 43 de la Ley del Impuesto: (...)"

Por tanto, en el presente caso, al tratarse de vehículos que no son propiedad de la entidad consultante (pues se trata de contratos de renting) la valoración de la utilización de los mismos para fines particulares del empleado operará sobre el valor de mercado (como si fuese nuevo) del vehículo concreto de que se trate.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante LIS) establece que: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Por su parte, el Código de Comercio señala, en su artículo 35.2 que "la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (...)." y en su artículo 38.1 letra d) que "se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago cobro".

Por tanto, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

En particular, el artículo 15 de la LIS señala que:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

(..)

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

d) Las pérdidas en el juego.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

(...)

i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos que excedan, para cada perceptor del mayor de los siguientes importes:

1º 1 millón de euros.

2º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(..)."

Adicionalmente, en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 11.1 de la LIS señala:

"1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período 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.

(...)

3. 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada

(...)"

De conformidad con lo anterior, los gastos incurridos por la entidad consultante relativos al renting, las reparaciones y demás gastos relacionados con los vehículos, serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental, y en la medida que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible

conforme a lo establecido en el artículo 15 de la LIS arriba reproducido.

Al respecto, en materia de justificación documental, el artículo 120 de la LIS exige a los sujetos pasivos del Impuesto la llevanza de la contabilidad con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio. Siguiendo lo dispuesto en el Título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica "de la contabilidad de los empresarios", artículos 25 y ss, "todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones. A su vez, estarán obligados a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante seis años, con el fin de poder acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en los asientos contables."

Del mismo modo, el artículo 29, letras d) y e) de la Ley LGT impone a los contribuyentes la obligación de llevanza de contabilidad y de conservación de facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Por último, el artículo 106 de la LGT en su redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en su apartado tercero, en relación con los medios y valoración de la prueba, señala lo siguiente:

"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.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado de 29), estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

En principio, 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.

No obstante, sobre el carácter oneroso o gratuito de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, siendo relevante la delimitación que da sobre este particular en su sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, cuyo apartado 14 señala lo siguiente:

"De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo 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."

Esta delimitación del concepto de prestación a título oneroso se encuentra igualmente en otras sentencias, entre otras, en la de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, asunto 102/86.

Por lo que concierne al asunto objeto de consulta, resulta más relevante la sentencia de 16 de octubre de 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH #amp;#amp; Co.KG, asunto C-258/95, cuyos apartados 15, 16 y 17 señalan lo que sigue:

"15. De la resolución de remisión de deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es

superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no depende de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso."

En este mismo sentido se ha manifestado recientemente el mismo Tribunal en su sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK Ltd, asunto C-40/09.

En esta sentencia el Tribunal analiza la tributación que procede aplicar, desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, en un sistema de retribución flexible en virtud del cual una sociedad ofrece a sus empleados un sistema de retribución consistente en una parte anual fija en metálico, denominada "fondo Advantage" y, en su caso, las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado de un conjunto propuesto, de modo que cada ventaja social da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado. Entre las ventajas sociales figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios.

En estas circunstancias, el Tribunal llega, entre otras, a las conclusiones que se reproducen a continuación, extraídas de la propia sentencia:

"(...)

24. Habida cuenta de la amplitud del ámbito de aplicación del IVA, procede hacer constar que una sociedad como Astra Zeneca desarrolla una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, al entregar vales de compra a sus empleados a cambio de que estos renuncien a una parte de su retribución en metálico.

25. Los vales de compra de que se trata en el litigio principal permiten que los empleados que los reciben compren un bien o un servicio en determinados comercios, de modo que, como ha indicado el Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, estos vales les atribuyen un derecho futuro, e indeterminado en cuanto a su objeto, sobre bienes o servicios.

26. Por consiguiente, como dichos vales no transmiten de inmediato un poder de disposición sobre un bien, a efectos del IVA la entrega de los mismos constituye, no una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, sino una «prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la misma Directiva, ya que, según esta última disposición, todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo 5 se considerarán prestaciones de servicios.

27. En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12; Comisión/Grecia, antes citada, apartado 29, y Comisión/España, antes citada, apartado 92).

(...)

29. Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.

30. En efecto, los empleados de Astra Zeneca que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.

(...).".

A partir de las citadas sentencias cabe concluir que en aquellos supuestos en los que exista 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 efectuada a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que al objeto de la consulta se refiere, la cesión del uso de automóviles que efectuará la consultante a su trabajador constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la misma, si se establece así en el contrato laboral del trabajador, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha cesión. Es decir, la cesión al trabajador del uso de dos vehículos forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta.

En estas circunstancias, cabe concluir, en consonancia con lo señalado por el Tribunal, que dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que quedarán sujetas al citado tributo.

En el caso de los vehículos, se debe advertir que tendrá la consideración de retribución en especie únicamente la parte proporcional del uso que se realice de los mismos que se destine a las necesidades privadas del trabajador, en el supuesto de que dicho vehículo se utilice simultáneamente para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador y para las necesidades privadas del empleado. A estos efectos, se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.

Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar el uso o destino real del vehículo, los cuales serán valorados por la Administración tributaria.

No obstante, a los efectos de determinar qué parte de la cesión del vehículo se destina a las necesidades privadas del trabajador y, por tanto, constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto, no son aceptables aquellos criterios que fijen un "forfait" según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

Lo anterior se aplicará con independencia de que los vehículos cedidos por el empleador sean propiedad del mismo o bien los posea en régimen de renting o leasing.

En lo que se refiere al derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o el arrendamiento de los automóviles, el artículo 94 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).".

De este modo, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios sólo podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios se vayan a utilizar, previsiblemente, en el desarrollo de su actividad empresarial y se trate de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto.

Procede, por tanto, analizar la aplicación del reproducido precepto a las operaciones consultadas por la entidad.

Como se ha indicado anteriormente, los vehículos que son cedidos por la entidad consultante a su trabajador, constituyen, por la parte destinada a uso privado, retribuciones en especie que implican su calificación como prestación de servicios a título oneroso, de tal forma que se trata de operaciones sujetas y, en principio, no exentas del Impuesto.

De esta forma, dado que la entidad consultante no manifiesta en su escrito realizar ninguna actividad exenta, esta entidad podrá deducir íntegramente las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición o el arrendamiento de los automóviles objeto de cesión, al encontrarse afectos en un cien por ciento al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta.

Asimismo se debe aclarar que, considerando que las controvertidas operaciones no se efectúan a título gratuito, se deduce que no les es aplicable la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por referencia 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.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.