

**Comunicación 4/2010**  
**Abril 2010**  
**Área Fiscal**

Muy Sres. nuestros:

En Comunicación de fecha 4/2003, les extractábamos el tratamiento tributario de la retribución en especie consistente en la cesión a un empleado del uso de vehículo de empresa.

Mediante la presente, actualizamos el tratamiento tributario de la referida tributación en especie, incorporando las actuales interpretaciones derivadas de las consultas contestadas por la Dirección General de Tributos y de las sentencias de Tribunales.

## **1.- DEFINICIÓN DE LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE.**

De acuerdo con la Ley del IRPF 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.

## **2.- VALORACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE CON USO 100% PARTICULAR.**

### **2.1. Vehículo propiedad de la Compañía.**

Si el vehículo utilizado por un empleado es propiedad de la Compañía, la retribución en especie se cuantifica en el 20% del coste de adquisición del vehículo para la Compañía.

### **2.2. Vehículo arrendado por la Compañía (leasing/renting).**

Si el vehículo utilizado por un empleado no es propiedad de la Compañía (leasing o renting), la retribución en especie se valora en el 20 % del

valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, incluyendo el IVA e Impuesto de Matriculación que gravan la compra.

En cuanto al "*valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo*", la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante V0552/09) considera que debe entenderse como tal la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, es decir, el precio ofertado al público por el vehículo de que se trate, deduciendo, en su caso, los descuentos promocionales de carácter general aplicados por el vendedor que se encontrasen en vigor en el momento de adquisición del vehículo por la Compañía.

Asimismo debe tenerse presente que el *valor de mercado* a computar es el vigente en la fecha de inicio del contrato de leasing/renting, y ello para todos los años de duración del mismo. Por tanto, durante la vida del leasing/renting dicho valor de mercado no variará.

### **2.3. Tratamiento de los gastos de mantenimiento / seguros / impuestos circulación / carburantes.**

En ambos casos (números 2.1. y 2.2. anteriores), se considera que ese 20% incluye los gastos de mantenimiento, seguro e impuesto de circulación, cuyo pago por la Compañía no constituye, por tanto, una nueva retribución en especie (Consulta vinculante DGT V1640-09). Por el contrario, el pago por la Compañía del carburante consumido en el uso particular del vehículo es una retribución en especie adicional.

## **3.- VALORACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE CON USO MIXTO EMPRESARIAL/PARTICULAR.**

### **3.1. Necesidad de un criterio de reparto en el caso de uso mixto empresarial/particular.**

El porcentaje del 20% (apartado 2) cuantifica la retribución en especie bajo el supuesto de que la utilización del vehículo fuese sólo para fines particulares.

Lo habitual es que el vehículo sea utilizado simultáneamente por el empleado tanto para fines empresariales como particulares. En tal caso, resulta necesario establecer un criterio de reparto entre esa utilización laboral y la particular.

A efectos clarificativos, digamos, como ejemplo, que en la hipótesis de que se considerase que el vehículo es destinado 50/50 a fines particulares y a fines empresariales, el porcentaje para el cálculo de la retribución en especie sería el 50% del 20% del coste de adquisición (caso apartado número 2.1), ó del valor de mercado (caso apartado número 2.2) del vehículo.

### **3.2. Posición de la Dirección General de Tributos respecto a los parámetros del criterio de reparto.**

La Administración Tributaria ha venido considerando que para el reparto entre uso empresarial y particular, debe valorarse la disponibilidad para fines particulares del vehículo, no siendo aceptables aquéllos parámetros que se cuantifiquen en función de las horas de utilización efectiva o de los kilómetros.

Según ese criterio se asimila a disponibilidad la susceptibilidad de uso particular. Ello implica que la guarda del vehículo en parking del domicilio del empleado, y no en el recinto de la Compañía, fuera del horario laboral, supone susceptibilidad de uso particular, y ello supone disponibilidad.

La más reciente posición de la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante 2005/09) sin abandonar el parámetro de disponibilidad lo matiza indicando que la misma debe ponderarse de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los empleados. Esa matización podría interpretarse como permisiva de que si debido al puesto de trabajo y funciones del empleado no fuese racional que el vehículo se guardase cada noche en el recinto de la Compañía, ello no debiera considerarse como susceptibilidad de uso particular.

### **3.3. Posición de la Audiencia Nacional en la Sentencia de 12/12/2007.**

En el caso sometido a la decisión del Tribunal la sociedad inspeccionada había calculado la retribución en especie computando el porcentaje de uso particular en función de los días no laborables durante la semana. Por su parte, la Inspección Tributaria computaba el porcentaje de uso particular en función del tiempo que el vehículo había estado a disposición de los empleados, minorado en la jornada laboral.

La Audiencia Nacional en Sentencia de 12/12/2007, confirmó la legalidad del criterio mantenido por la Inspección Tributaria, indicando lo siguiente:

*La Sala estima que la valoración efectuada por la Administración es correcta y se acomoda a la finalidad de la norma, toda vez que lo relevante para la calificación de la utilización del vehículo como renta en especie no es el uso efectivo del vehículo por parte del trabajador, pues es evidente que el mismo no puede estar haciendo uso de aquel ininterrumpidamente, sino la disponibilidad del mismo y posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que dicho trabajador se encuentre fuera de su horario habitual.*

### **3.4. Posición de la Audiencia Nacional en Sentencia de 13/4/2009.**

En el caso sometido a la decisión del Tribunal la sociedad inspeccionada había calculado la retribución en especie computando el porcentaje de uso particular en el caso de los *comerciales* en un 25% y para el resto del personal en un 40%. Por su parte, la Inspección Tributaria computaba el porcentaje de uso particular en el caso de los *comerciales* en un 79,9% y en el caso de los directivos en un 80,70%, llegando a ese cálculo mediante el reconocimiento como uso empresarial exclusivamente de las horas laborables previstas en el Convenio Colectivo.

La Audiencia Nacional en este caso difiere del criterio de la Inspección Tributaria indicando lo siguiente:

*Los empleados usuarios de los vehículos son mayoritariamente agentes vendedores, en concreto visitadores médicos que realizan continuos desplazamientos a municipios y provincias distintos de donde residen o tienen su centro de trabajo, y partiendo asimismo de que el vehículo es para éstos un instrumento imprescindible de trabajo, la conclusión que se alcanza es que no puede este Tribunal compartir que el porcentaje atribuible a los comerciales para uso privado o particular sea del 79,30% señalado por la Inspección por el sólo hecho de tenerlo a su disposición, máxime teniendo en cuenta que tales empleados carecen de un lugar fijo de trabajo (mesa, despacho, ...) en sede de la compañía, ya que su trabajo consiste en desplazarse a los centros hospitalarios para la venta de los productos de la sociedad por todo el territorio.*

La Sentencia adopta un porcentaje de uso empresarial del 75% para los visitadores médicos y del 50% para el resto de empleados.

Debemos resaltar dos aspectos que consideramos relevantes en la decisión adoptada por la Sentencia: i) el mismo caso había dado lugar a

discrepancia en cuánto al porcentaje de IVA deducible, habiéndose dirimido esa discrepancia en otro tribunal, y habiéndose sentenciado como correcta a efectos del IVA una deducción correspondiente a un 75% de uso empresarial para los visitantes médicos y un 50% para el resto de empleados. Esos mismos porcentajes son los que se adoptan a efectos del IRPF por la Sentencia aludida en este apartado; ii) el hecho fáctico de que los denominados *comerciales* carecían de lugar fijo de trabajo (mesa, despacho,...) en sede de la compañía.

La Audiencia Nacional matiza pues el parámetro de la disponibilidad, ponderando la misma en base a las características y funciones del trabajo.

### **3.5. Posición de la Inspección Tributaria.**

La indefinición de la normativa del IRPF, a diferencia de la del IVA, hace que la determinación del porcentaje de uso empresarial/particular esté sujeta a inseguridad por parte de la Compañía, y a potencial discusión en caso de comprobación inspectora. Por otra parte, esa indefinición legal conlleva que no haya un criterio uniforme entre las diferentes Unidades de Inspección.

Así, se pueden encontrar casos en que los órganos actuantes por parte de la Administración Tributaria admiten la extrapolación al IRPF del criterio regulado por la normativa del IVA (50/50). Y también se encuentran casos en que los órganos actuantes mantienen la tesis de que las tareas de determinados directivos no requieren uso empresarial de vehículo, e imputan como uso particular porcentajes cercanos al 100%. En esos casos, por el contrario, se suelen aceptar para los vehículos de flota comercial prorratas del 50%, e incluso inferiores.

Esa indefinición normativa conlleva que no sea posible determinar una prorrata de uso empresarial/particular que no esté potencialmente sujeta a discusión en caso de comprobación inspectora, a lo que hay que añadir que no existe un criterio uniforme entre los distintos equipos de inspección.

### **3.6. Posición de extrapolación al IRPF del criterio regulado por la normativa del IVA.**

Con vigencia a partir de 1998, se modificó la Ley del IVA, admitiendo la deducción del IVA en los casos de adquisición o arrendamiento de bienes de inversión que se utilicen sólo parcialmente en la actividad empresarial. Para el caso de vehículos, la Ley establece la presunción de que el

porcentaje de afectación a la actividad empresarial es del 50%. Ello supone, a efectos del IVA, que se debe probar por la empresa únicamente la afectación del vehículo a la actividad empresarial, prueba que se podrá hacer en cualquier forma admitida en Derecho. Una vez probada la afectación, la prorrata de afectación se presume en el 50%. El contribuyente ó la Administración deberán, en su caso, desvirtuar la presunción y probar una prorrata diferente.

La extrapolación del criterio del IVA (50/50) al IRPF, no supone la eliminación de todo riesgo fiscal, debido al principio de *estanqueidad* de los tributos (conforme al cual la normativa reguladora de un determinado tributo no es de aplicación a otro tributo diferente).

No obstante, aún no estando ese criterio del 50/50 (extrapolado del IVA) exento de riesgo fiscal, sí supone cuando menos una posición razonable por parte del contribuyente, basada en argumentos de coherencia entre tributos, y teniendo en cuenta que el principio de seguridad jurídica debería llevar a que los porcentajes probados ó admitidos de uso empresarial/uso particular no difieran en los distintos tributos.

### **3.7. Otras posiciones**

En la actualidad no hay tampoco una uniformidad de criterio en la práctica seguida por las Compañías, y obviamente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13/4/2009 puede ser esgrimida como un argumento favorable a establecer criterios de reparto superiores al 50/50.

No obstante, debemos resaltar lo siguiente a tener en cuenta por una Compañía para tomar la decisión de criterio de reparto: i) la dicha Sentencia no constituye Jurisprudencia vinculante para la Administración Tributaria, ya que la Jurisprudencia emana sólo del Tribunal Supremo y requiere que sea reiterada, es decir que el criterio sea idéntico al menos en dos sentencias; ii) el caso juzgado por la Audiencia Nacional se refiere a un personal (visitadores médicos) que no tiene lugar de trabajo fijo en la Compañía (mesa, despacho, etc), es decir está continuamente fuera de la sede social; iii) funcionarios de la Administración Tributaria ya han manifestado su divergencia con la Sentencia a través de artículos doctrinales publicados en revistas especializadas, lo cual es indicio de que la potencial aplicación de los criterios de la dicha Sentencia no dejará de ser un tema conflictivo en las futuras actuaciones de comprobación inspectora; iv) la Compañía al decidir un criterio de reparto que pudiere considerarse de más riesgo, está asumiendo riesgo en cuánto a una potencial menor tributación de la que no se beneficia la propia compañía sino el empleado.

#### **4.- OTRAS CUESTIONES RELACIONADAS CON EL INGRESO A CUENTA.**

Asimismo, hay que recordar que la retribución en especie debe tenerse en cuenta para el cálculo del tipo impositivo para la retención o ingreso a cuenta del IRPF del empleado.

Recordemos que la *retención* es aplicable a las retribuciones dinerarias. En las retribuciones en especie no cabe físicamente retener y por ello la obligación de ingreso de la empresa en Hacienda se denomina *ingreso a cuenta*.

El *ingreso a cuenta* correspondiente a la retribución en especie por el uso del vehículo puede ser repercutido al empleado ó no, en función de los pactos laborales que se acuerden.

En caso de no repercutirse al empleado, y ser a cargo de la empresa, el importe de ese ingreso a cuenta constituirá una nueva retribución en especie.

Hay que resaltar que la retribución en especie constituida por este ingreso a cuenta (por disposición de la Ley) no se tiene en cuenta para el cálculo del tipo de retención del IRPF.

Ejemplificando lo anterior :

Supongamos un vehículo que la empresa tiene en renting, cuyo valor de mercado el año de contratación del renting era de 30.000 euros, y que es cedido a un empleado que lo utiliza 50/50 para fines particulares y empresariales.

La retribución en especie computable será de 3.000 euros ( $50\% \times 20\% \times 30.000$ ).

Supongamos también que esa retribución en especie, unida a las dinerarias que reciba, lleva a determinar un tipo de retención del IRPF del 30%.

La empresa deberá ingresar bajo el concepto de *retenciones* el 30% de la retribución dineraria. Asimismo la empresa deberá ingresar bajo el concepto de *ingreso a cuenta* el 30% de la retribución en especie, o sea 900 euros ( $30\% \times 3.000$ ).

Si el *ingreso a cuenta* es satisfecho por la empresa, y no se le repercute o deduce de su salario al empleado, resulta que ese ingreso a cuenta es una retribución en especie adicional que tiene el empleado, de forma tal

que la total retribución en especie del empleado será de 3.900 euros, y así le será declarado por la empresa. En su IRPF el empleado declarará como rendimiento en especie 3.900, y deducirá de la cuota como pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta) 900. Asumiendo que el empleado sólo tiene esos rendimientos del trabajo y como tal su tipo del IRPF es igual al de retención, es decir el 30%, resultaría que su coste fiscal por el uso del vehículo será  $(30\% \times 3.900)$  menos 900, es decir será de 270.

Si el *ingreso a cuenta* es satisfecho por la empresa, y sí se le repercute o deduce de su salario al empleado, resulta que ese ingreso a cuenta no es una retribución en especie adicional que tiene el empleado, de forma tal que la total retribución en especie del empleado será de 3.000 euros, y así le será declarado por la empresa. En su IRPF el empleado declarará como rendimiento en especie 3.000, y deducirá de la cuota como pagos a cuenta (retenciones e ingresos a cuenta) 900. Asumiendo que el empleado sólo tiene esos rendimientos del trabajo y como tal su tipo del IRPF es igual al de retención, es decir el 30%, resultaría que su coste fiscal por el uso del vehículo será  $(30\% \times 3.000) - 900$ , es decir será de 0, pero a ello hemos de añadir el coste del ingreso a cuenta de 900 que la empresa le ha cobrado, con lo que el total coste será de 900.

Quedamos a su disposición para aclarar cualquier duda que se les plantee y aprovechamos la ocasión para saludarles atentamente.