

La imputación de una retribución en especie por uso de vehículo de empresa no depende del uso efectivo, sino de la posibilidad real de uso para fines personales.

Fecha: 04 de Marzo de 2025
Art. 43 LIRPF (Ley 35/2006)
Nº Consulta: V0228-25

Empleado como responsable comercial a nivel nacional, dispone de un vehículo de empresa. Señala al respecto que “mi actividad comercial implica desplazamientos casi diarios por la geografía nacional de L a V, e incluso algunos S y D para poder estar a primera hora en las fábricas de mis clientes. Se me está imputando el 80 % de valor del vehículo como retribución en especie porque se argumenta que dispongo del mismo el 80% de las horas totales del año (quedan fuera sólo las de convenio, en torno a 1700h)”. La imputación de una retribución en especie por uso de vehículo de empresa no depende del uso efectivo, sino de la posibilidad real de uso para fines personales, lo cual constituye un criterio jurídico y tributario consolidado. Sin embargo, no es posible establecer un porcentaje estándar válido para todos los casos. La valoración concreta de la renta en especie por parte de la empresa deberá basarse en hechos contrastables y en la realidad de la disponibilidad, y será en última instancia la Administración tributaria quien determine su validez en caso de discrepancia.

www.gacetafiscal.com

CONTESTACIÓN.

El artículo 42.1 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 determina 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”. A lo que añade —en su segundo párrafo— que “cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiriera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”.

A la valoración de las rentas en especie se refiere el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto 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:

“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

Impuesto sobre la Renta / Consultas

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”.

Se cuestiona por el consultante si la puesta a su disposición del vehículo para realizar su trabajo como responsable comercial a nivel nacional de una empresa puede dar lugar a una retribución en especie y (de ser así) cuál es su cuantificación. Evidentemente, en este punto cabe afirmar que la existencia de esta retribución vendrá dada por la utilización o disponibilidad para fines particulares.

Con carácter general, este Centro viene manteniendo el criterio —recogido, entre otras, en la contestación vinculante V0655-19— que *“partiendo del concepto de retribución en especie previsto en el artículo 42.1 de la LIRPF, que exige “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”, debe señalarse que 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. Al ser esta una cuestión de hecho y al carecer este Centro Directivo de los antecedentes necesarios para concretar la valoración en el presente caso, no puede señalarse un criterio ge-*

neral de valoración. No obstante, no son aceptables aquellos que se cuantifiquen en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares”.

Respecto a la disponibilidad, la Audiencia Nacional (Sección 4ª, Sala de lo Contencioso) en sentencia de 30 de septiembre de 2020 mantiene:

“Esta Sección ha venido manteniendo de manera uniforme que el criterio para determinar el porcentaje de uso particular de los vehículos, que constituye la renta en especie, es el de la disponibilidad de los mismos, y la posibilidad de utilizarlos en cualquier momento para fines particulares, lo que ocurre siempre que el trabajador se encuentre fuera de su horario laboral. En este sentido, sentencias de fecha 12 de diciembre de 2.007 (48/2005), 13 de febrero de 2.008 (rec. 134/2006), 1 de diciembre de 2009 (recursos 190/2009 y 194/2009), 1 de diciembre de 2010 (rec. 194/2009), 30 de marzo de 2011 (recursos 83/2010 y 84/2010), 15 de junio de 2011 (rec. 225/2010) y SAN 4ª de 25 de enero de 2012 (rec. 381/2010).

Así, la primera de estas sentencias precisa 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 del mismo 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 laboral».

Criterio que hemos mantenido en nuestra reciente Sentencia de fecha 22 de enero de 2020 (rec. 534/2017), en la que hemos señalado que «ciertamente el art. 42.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, define la retribución en especie, en lo que aho-

Impuesto sobre la Renta / Consultas

ra interesa, como la utilización de bienes para usos particulares. Ahora bien, tratándose de bienes cuyo uso no es incesante o continuo, la utilización del bien no puede restringirse a la circulación efectiva del vehículo, sino a la obtención de la utilidad que presta mediante su inmediata disponibilidad para usos privados. De manera que la decisión a adoptar en estos supuestos es eminentemente circunstancial, esto es, que dependerá de que en las circunstancias concretas de cada caso pueda acreditarse razonablemente la intensidad del uso del vehículo para fines laborales, reduciéndose así el tiempo de puesta a disposición para usos particulares gravado como retribución en especie». Y reiterado en las SSAN, 4º de 22 de julio de 2020 (recursos núms 115/2018 y 252/2017)».

Solicita el consultante, en relación con lo señalado en el párrafo anterior, que se le indique “si es razonable y ajustado a normativa esta imputación de retribución en especie —la realizada por la empresa, que atribuye una retribución en especie por el tiempo anual no laboral—, ya que, teniendo en cuenta el uso REAL que le doy al vehículo, es evidente que no está a mi disposición un 80% de mi tiempo. Es más, NO LO USO para fines particulares ya que dispongo de otros vehículos (un coche y tres motos) —la realizada por la empresa, que atribuye una retribución en especie por el tiempo anual no laboral— o se debería descontar las horas de descanso (horas de sueño) diarias en las que no se hace ningún uso del vehículo ni profesional ni particular”. Pues bien, la validez de este criterio de disponibilidad si bien

puede resultar operativa en multitud de casos, no puede homologarse como un criterio general aplicable en cualquier situación, pues habrá supuestos en los que las características y peculiaridades de la actividad desarrollada por la empresa, del puesto de trabajo y otras circunstancias comporten una disponibilidad diferente.

Complementando lo anterior, cabe indicar (con un carácter genérico) que en los supuestos de utilización simultánea en los ámbitos laboral y particular de vehículos de empresa resulta necesario establecer un criterio de reparto (entre esa utilización laboral y la particular) en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore solo la disponibilidad para fines particulares, siendo esta una cuestión de hecho cuya valoración procederá realizar, por tanto, a los órganos de la Administración tributaria encargados de la gestión e inspección de los tributos, por lo que no puede señalarse por parte de este Centro un criterio general de determinación. No obstante, sí procede matizar que no son aceptables aquellos criterios en los que la cuantificación se realice en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares, circunstancia que no se produciría cuando el vehículo permanece en la sede de la empresa en períodos temporales no laborales.

Texto recuperado web MINHFP.