

# Cambios del tratamiento fiscal para los vehículos de empresa de uso profesional y particular

Una reciente sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 13 de abril de 2009, representa un importante cambio de criterio respecto al tratamiento fiscal de los vehículos cedidos por las empresas a sus empleados para destinarlos a un uso mixto, es decir, laboral y particular.



**LA UTILIZACIÓN MIXTA DE ESTOS VEHÍCULOS** por parte de empleados con contrato de carácter laboral (ya sea en régimen general o en regímenes especiales como el de altos directivos) se viene contemplando desde una doble perspectiva, empresarial y particular, de modo que si el uso o disfrute de dichos vehículos se destina a fines particulares del trabajador se califica como retribución en especie, sujeta a tributación en su Impuesto sobre la Renta, mientras que si la utilización del vehículo se realiza para fines empresariales, esto es, propios de la actividad que desarrolla el empleado para su empresa, no tendrán tal consideración y no motivarán, por tanto, la imputación de renta alguna al trabajador.

En este sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla los diferentes supuestos en que la utilización o entrega de

vehículos automóviles por parte de la empresa a sus trabajadores para su destino a fines particulares se considera retribución en especie. Las reglas de valoración de esta retribución en especie difieren según se entregue directamente la propiedad del vehículo al trabajador o simplemente se le ceda su uso o disfrute, o bien primero se le ceda el uso del vehículo y, posteriormente, se entregue su propiedad al trabajador.

Centrándonos en aquellos casos en que la empresa adquiere los vehículos automóviles para ceder a sus empleados en régimen de **arrendamiento financiero (o leasing)**, se podrán producir las siguientes situaciones:

- Utilización del vehículo por el trabajador sin que éste adquiera su propiedad, distinguiendo:

a) si el vehículo no es propiedad de la empresa (porque no ha ejercido aún la opción de compra sobre el vehículo): se imputará como retribución en especie al trabajador un importe anual equivalente al 20% del valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

b) si el vehículo es propiedad de la empresa (una vez ejercitada la opción de compra): la valoración de la cesión de uso del vehículo al trabajador será equivalente al 20% del coste de adquisición que el citado vehículo tuvo para la empresa (incluyendo los tributos que graven la operación tales como el IVA, Impuesto sobre matriculación, derechos arancelarios...).

- Uso y posterior entrega al trabajador: si en un primer momento únicamente se cede al trabajador el uso del vehículo y, en un segundo momento, se le entrega en propiedad, se aplicará la regla anterior durante los años en que el trabajador simplemente disfrute del uso del vehículo y, una vez se produzca la entrega, se le imputará como retribución en especie el valor de mercado del vehículo usado en el momento de su adquisición teniendo en cuenta el uso anterior, de forma que en la valoración total de la retribución en especie no se le impute una cuantía superior al valor del citado vehículo como nuevo.

En los casos de vehículos adquiridos por la empresa mediante **renting** para sus empleados, se siguen los mismos criterios que para el arrendamiento financiero, con las siguientes especialidades:

- Si, como es frecuente, el contrato de renting tiene una duración superior a un año la base para determinar la renta en especie será cada año el valor de mercado del vehículo que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato.
- Dentro de este 20% anual se incluyen todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como son los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento, por lo que no constituyen retribución en especie independiente para el trabajador. Sí tienen tal carácter, en su caso, los pagos derivados del consumo de carburante que satisfaga la empresa para fines particulares del trabajador.

### Posición de la Administración

La mayoría de las disputas de los últimos años entre la Administración y las empresas en esta materia se centran en los vehículos de uso mixto, es decir, aquellos vehículos entregados o utilizados por los empleados para su actividad laboral y para sus fines particulares. Nos referimos a aquellos vehículos que no "duermen" en la empresa sino que son susceptibles de utilización en todo momento por parte del empleado.

La principal controversia radica en el porcentaje de afectación a fines empresariales y personales imputado por las empresas a sus trabajadores.

En estos casos, la carga de la prueba corresponde al sujeto pasivo, quien deberá acreditar los hechos determinantes para fijar uno u otro porcentaje de disponibilidad para fines particulares o empresariales. El criterio habitual esgrimido por las empresas para computar la retribución en especie se basa en considerar como uso para fines particulares el tiempo de utilización del vehículo correspondiente al período de vacaciones, fines de semana y días festivos.

Pues bien, tanto la Dirección General de Tributos como la Inspección de Hacienda, así como los Tribunales Económico-Administrativos (Regionales y Central) consideran que el cómputo de la valoración de la retribución en especie en estos casos debe llevarse a cabo en función de la **facultad de disposición** del vehículo para el empleado, con independencia

de la utilización efectiva del vehículo que haga el trabajador, estableciendo en la práctica una presunción de utilización privada o particular de los vehículos por parte de los empleados durante todas las horas no laborables, tomando como tales aquellas que excedan de lo dispuesto en el Convenio Colectivo aplicable al puesto desempeñado por los empleados.

Tal interpretación roza, en determinadas situaciones, el absurdo puesto

que se computa como uso particular del empleado las horas durante las cuales los vehículos permanecen aparcados y no son utilizados (p.ej. mientras los empleados duermen). En otros casos, es más discutible discernir entre uso particular y laboral como, por ejemplo, el tiempo de transporte o desplazamiento desde el domicilio particular al lugar de trabajo, o las horas de descanso del empleado en su jornada laboral.

### Posición de la Audiencia Nacional

Pues bien, la referida sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 13 de abril de 2009, discrepa frontalmente de esta interpretación administrativa y entiende que el criterio que debe tenerse en cuenta para computar el uso particular o laboral de los vehículos cedidos por las empresas a sus trabajadores es el de su **utilización efectiva** y no su mera disponibilidad.

A nuestro juicio, la posición de la Audiencia Nacional es más coherente con la Ley del Impuesto sobre la Renta ya que, como apunta la propia sentencia, "del tenor literal de dicha ley se aprecia que únicamente se alude a la utilización y no a la facultad de utilización" del vehículo. »



» De acuerdo con la posición de la Audiencia Nacional, lo relevante, pues, más allá de las presunciones de la Administración, es la prueba que la empresa pueda aportar acerca del uso efectivo del vehículo por parte del trabajador para fines laborales y particulares.

En este sentido, la sentencia señala que para cuantificar la retribución en especie se deben tener en cuenta los siguientes criterios:

- la naturaleza de la actividad llevada a cabo por la empresa.
- las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el vehículo (empleado).
- el destino efectivo del vehículo para fines particulares o empresariales.

En definitiva, prosigue la sentencia, "para la valoración de la retribución en especie en los casos de uso mixto de un bien, para fines empresariales y privados, es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales del trabajador, de tal forma que el uso privado que un comercial da a un vehículo cedido por la empresa es más residual que el que le da otro empleado que necesite el vehículo en menor medida, como es el caso de los directivos de empresa" y concluye "el criterio adoptado por la Inspección para determinar la renta en especie, posteriormente confirmado por el TEAC en la resolución que se revisa, consistente en la facultad de disposición del empleado, no puede ser acogido si no resulta modulado por las características del puesto de trabajo desempeñado por el trabajador, debiendo, en consecuencia, atenderse a la efectiva utilización del bien y no a la mera facultad de disposición".

En segundo lugar, la sentencia se centra en la carga de la prueba, es decir, en la obligación por parte de la empresa de probar el porcentaje de afectación de los vehículos a la actividad laboral, pero imponiendo también un límite a la actuación de la Administración al recordarle que ella también está sometida al principio de prueba y que, por tanto, en caso de que el empresario pruebe suficientemente el destino de los vehículos para uso profesional, la Administración no podrá desvirtuar tales evidencias a través de meras presunciones sin fundamento legal, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece presunción legal alguna relativa al cálculo del grado de afectación de los vehículos a fines empresariales.

Aunque la sentencia comentada se refiere a un caso de agentes vendedores, en concreto visitantes médicos, el grado concreto de afectación a la actividad laboral deberá determinarse en cada caso, y en función de los medios de prueba de que disponga cada empresa, lo cierto es que sus



### **Habrá que esperar a posteriores sentencias de la Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo al respecto, para confirmar que esta corriente jurisprudencial se imponga a futuro**

fundamentos pueden extenderse a cualquier empleado con contrato laboral al cual la empresa le ceda el uso de un vehículo para fines propios de su actividad y para fines particulares. Así, según la Sala, "el 75% de afectación a la actividad empresarial (únicamente un 25% se considera como retribución en especie) fijado por la empresa para los visitantes médicos es un porcentaje que se ajusta a las características del puesto de trabajo y la efectiva utilización del bien, dado que tales empleados carecen de un lugar fijo de trabajo y dicho trabajo consiste en desplazarse a centros hospitalarios". Para el resto del personal, la Audiencia Nacional acude a la presunción legal establecida en la ley de IVA de afectación en un 50%.

En cualquier caso, no debemos pensar que este porcentaje del 50% puede ser aplicado por las empresas de forma automática sino que la empresa deberá estar en condiciones de probar, en cada caso, el grado de utilización efectiva del vehículo, atendiendo a las características del puesto de trabajo y demás criterios moduladores expuestos anteriormente (p.ej. utilizando como base los kilómetros realizados dentro de la jornada laboral).

#### **Conclusión**

En definitiva, la Audiencia Nacional pone freno a una práctica habitual de la Administración que, a nuestro parecer, carecía de fundamento legal alguno y limitaba extraordinariamente la posibilidad de la empresa de probar el verdadero uso personal y profesional de los vehículos cedidos a los trabajadores.

A partir de ahora, las pruebas de la efectiva utilización del vehículo para fines empresariales que aporte la empresa deberán ser el criterio dominante y la única manera que tendrá la Administración de desvirtuar dichas pruebas será acudiendo igualmente al principio de prueba y probando, por tanto, un uso distinto del que acredite la empresa.

En todo caso, habrá que esperar a posteriores sentencias de la Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo al respecto, para confirmar que esta corriente jurisprudencial se imponga a futuro.

De la trascendencia de este cambio interpretativo da fe la estimación de que el pasado año en España medio millón (aproximadamente) de vehículos se encontraban cedidos por las empresas a sus empleados para un uso mixto. ■



**RUBÉN LAGO ROSENDO**  
ASSOCIATE, TAX DEPARTMENT  
BAKER & MCKENZIE  
WWW.BAKERNET.COM

**BAKER & MCKENZIE**



Nueva Clase E.

Te protegerá. Aunque no vayas dentro.



La nueva Clase E de Mercedes-Benz incorpora de serie los más innovadores sistemas de seguridad como, entre otros, sistema de alerta por cansancio Attention Assist, capó activo para protección de peatones y sistema preventivo PRE-SAFE. La nueva Clase E es el primer coche que no sólo protege a sus ocupantes sino también a quienes circulan alrededor. Desde 42.100 €\*.  
[www.mercedes-benz.es](http://www.mercedes-benz.es)

Para información detallada de vehículos de empresa diríjase a:  
[flotasmersedesbenz@daimler.com](mailto:flotasmersedesbenz@daimler.com).

\*Clase E 220 CDI BlueEFFICIENCY (170 cv). IVA, impuesto de matriculación y transporte incluido.  
Consumo medio desde 5,3 hasta 11,2 (l/100 km) y emisiones de CO<sub>2</sub> desde 139 hasta 261 (g/km).

Mercedes-Benz