

DEPARTAMENTO FISCAL

Mayo 2009

## RETRIBUCIONES EN ESPECIE

### Uso mixto de vehículos por parte de los visitadores médicos

---

El objeto de la presente circular es recordar las implicaciones fiscales que conlleva, desde el punto de vista de la empresa y del trabajador, la entrega de vehículos a trabajadores, así como el método del cálculo de esta retribución cuando el vehículo se destina a uso profesional y privado, en especial, por lo que se refiere a los visitadores médicos de los laboratorios farmacéuticos. Mencionaremos el nuevo criterio interpretativo de la Audiencia Nacional, en reciente sentencia de fecha 13 de abril de 2009, núm. recurso 439/2006, que trata sobre el método de cálculo de estas retribuciones, a efectos de la posible retribución en especie que pueda suponer en el caso de los visitadores médicos.

#### 1. CONCEPTO DE RETRIBUCIÓN EN ESPECIE. EL CASO DE LOS AUTOMÓVILES

Se consideran rendimientos de trabajo 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 de conformidad al Art. 42 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Las características de las retribuciones en especie son las siguientes:

- (i) Se entregan bienes, derechos o servicios.
- (ii) Por precio gratuito o inferior al de mercado.
- (iii) Para fines particulares.
- (iv) Como consecuencia del trabajo o de la relación laboral o estatutaria.

En el caso de los automóviles o entrega de vehículos automóviles para fines particulares del empleado, debemos distinguir las siguientes **reglas de valoración**:

- (i) En el supuesto de entrega al trabajador, convirtiéndose en propietario del vehículo: la retribución se valora en el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
- (ii) En el supuesto de uso del vehículo, sin que el empleado adquiera la propiedad, hay que distinguir:
  - a. Si el vehículo es propiedad de la empresa, el 20% anual del coste a que se refiere el párrafo anterior.
  - b. Si el vehículo no es propiedad de la empresa, el 20% sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
- (iii) En el supuesto de uso y posterior entrega: la utilización se valorará de acuerdo a la regla anterior (ii). La entrega posterior se valorará a precio de mercado de coche usado en el momento de la entrega teniendo en cuenta el uso anterior.

## 2. CÁLCULO DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE QUE SUPONE LA ENTREGA DE VEHÍCULO PARA DESTINARLO A UN USO LABORAL Y PARTICULAR

### *Sentencia de 13 de abril de 2009 de la Audiencia Nacional*

Tal y como nos hemos referido anteriormente, una de las características de las retribuciones en especie es que lo entregado se destine a *usos particulares*. Este concepto supone tener que trazar una línea divisoria entre lo que es y lo que no es retribución del trabajo. De esta manera, cuando los bienes o servicios se utilicen con la única finalidad de atender a las necesidades de la empresa con la que tiene relación laboral el usuario de tales bienes o servicios, no estaremos en presencia de una retribución en especie.

En el caso de las retribuciones en especie por la entrega de vehículos a los empleados para destinarlos a un uso mixto laboral y particular, es novedoso como ya adelantábamos antes el criterio reflejado por la sentencia de 13 abril de 2009 de la Audiencia Nacional, que a continuación analizamos.

En la citada sentencia se considera excesiva la imputación efectuada por la Inspección de Tributos del uso privado de los vehículos calculado sobre la base teórica de aplicar el criterio de *disponibilidad*. La Sala aprecia que el criterio utilizado por la Administración no se corresponde con el tenor literal del Art. 42 LIRPF, que alude a la utilización y no a la facultad de utilización. Este criterio **no resulta aplicable a los visitantes médicos**, cuya herramienta de trabajo es precisamente el automóvil. Además se apunta que, en los casos de uso mixto del bien, para la valoración de la retribución en especie es necesario atender a las circunstancias personales y profesionales, 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. Finalmente, la Audiencia entiende que procede aplicar en el IRPF los criterios y porcentajes de utilización empresarial fijados por la empresa para el IVA, concretamente, un **75% para los visitantes médicos** y un 50% para el resto de empleados.

### 3. IMPLICACIONES FISCALES DERIVADAS DE LAS RENTAS EN ESPECIE

La empresa debe efectuar un ingreso a cuenta, que se obtiene aplicando al valor de retribución en especie el correspondiente tipo de retención.

El perceptor de la retribución en especie debe incluirla en su declaración de IRPF como rendimiento íntegro del trabajo personal, sumando dos partidas:

- (i) El valor que resulte de aplicar las reglas pertinentes.
- (ii) La cuantía del propio ingreso a cuenta realizado por el pagador. Este importe constituye un crédito del impuesto deducible para el trabajador: se deduce de la cuota líquida junto a las retenciones soportadas y pagos a cuentas para la obtención de la cuota diferencial.

No obstante, cuando el importe del ingreso a cuenta hubiera sido repercutido al perceptor, no procederá adicionar el ingreso a cuenta en su declaración de IRPF, pues dicho pago, aunque haya sido hecho por la empresa, lo habrá sido por cuenta del trabajador –que, en definitiva, es quien lo ha hecho, al serle repercutido -.

#### Departamento Fiscal

JASUS  
Mayo 2009

Para **más información** pueden contactar con:  
M<sup>a</sup> Luisa de Alarcón, socio. [malarcon@jausaslegal.com](mailto:malarcon@jausaslegal.com)  
Eugenio Martínez, abogado. [emartinez@jausaslegal.com](mailto:emartinez@jausaslegal.com)

Este boletín ha sido elaborado por nuestros profesionales con el objetivo exclusivo de divulgar información de interés empresarial, sin que de ningún modo se pueda considerar una opinión profesional. Debido a su carácter informativo, tampoco debe confundirse con una comunicación comercial ni publicitaria de servicios profesionales.

© JASUS 2009