

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC070421

DGT: 24-10-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2784/2018

**SUMARIO:****IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie. Supuestos incluidos. Valoración. Vehículos.**

*Vehículo en renting o leasing.* La valoración para los rendimientos del trabajo en especie consistentes en la utilización o entrega de vehículos automóviles es, en el supuesto de uso, el 20% anual del coste de adquisición. 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. En el caso concreto de vehículos adquiridos mediante contrato de *leasing o renting* o por cualquier otro negocio jurídico, siempre que el empleador no sea propietario del vehículo, el valor de la retribución en especie derivada de su utilización por parte del empleado en cada año, será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, el porcentaje del 20% anual. Si el contrato de arrendamiento financiero o de *renting* dura más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. El valor de mercado incluirá los gastos y tributos que graven la operación. La retribución en especie derivada de la utilización de vehículos automóviles es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como es el caso de los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento por lo que no constituye una retribución en especie independiente para el trabajador. Los gastos derivados del consumo de carburantes constituirían retribución en especie separada e independiente si fuesen satisfechos por la empresa. No obstante, se debe precisar que cuando la empresa abona los gastos de combustible consumido en la realización de los desplazamientos laborales, no estamos en presencia de una retribución al trabajador, ya que el gasto no es del trabajador sino de la propia empresa que ha ordenado el desplazamiento laboral. 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.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 42 y 43.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 48 bis.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante trabaja como comercial de ventas para una empresa. Esta empresa le pone a su disposición un vehículo turismo, que la empresa tiene en renting. Este vehículo es uso mixto, utilizándolo tanto para fines profesionales como para particulares.

**Cuestión planteada:**

Valoración de la retribución en especie.

**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 (BOE del día 29), en adelante LIRPF, 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 adquiera 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 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”.

En definitiva, el valor de la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo es diferente según la empresa sea propietaria o no del mismo, objetivando en cualquier caso el valor de la retribución en especie en el 20 por ciento del valor del vehículo que corresponda en cada caso.

De acuerdo con el citado precepto de la LIRPF, la valoración resultante del uso anterior en el caso de vehículos cedidos a los empleados, que se hayan adquirido mediante contrato de “leasing” o “renting” o por cualquier otro negocio jurídico, siempre que el empleador no sea propietario del vehículo, el valor de la retribución en especie derivada de su utilización por parte del empleado en cada año, será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, el porcentaje del 20 por 100 anual. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de arrendamiento financiero o de “renting” dura más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. El valor de mercado incluirá los gastos y tributos que graven la operación.

La retribución en especie derivada de la utilización de vehículos automóviles por parte de empleados para fines particulares, es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como es el caso de los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento por lo que no constituye una retribución en especie independiente para el trabajador. No ocurre lo mismo con los gastos derivados del consumo de carburantes, que constituirían retribución en especie separada e independiente si fuesen satisfechos por la empresa. No obstante, se debe precisar que cuando la empresa abona los gastos de combustible consumido en la realización de los desplazamientos laborales, no estamos en presencia de una retribución al trabajador, ya que el gasto no es del trabajador sino de la propia empresa que ha ordenado el desplazamiento laboral.

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 general 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.

Por último, debe señalarse que la valoración de los rendimientos del trabajo en especie anteriormente indicada puede reducirse hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes

energéticamente en los términos y condiciones previstos en el artículo 48 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), que dispone lo siguiente:

“La valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles resultante de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra b) del número 1.º del artículo 43 de la Ley del Impuesto, o en la letra f) del número 1.º del citado artículo, se reducirá en un 15 por ciento, cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, sus emisiones oficiales de DO no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

Dicha reducción será del 20 por ciento cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.

La reducción será del 30 por ciento cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

- 1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).
- 2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).
- 3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.”

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.