

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086090

DGT: 23-06-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1822/2023

SUMARIO:

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Cálculo del importe exento. Vehículo cedido por la empresa. La cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se realizará aplicando un criterio de reparto proporcional de las mismas, tomando a tal efecto en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado en relación con el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto), de tal forma que serán los rendimientos del trabajo correspondientes a los días en que ha estado desplazado los que estarán exentos. Asimismo, a las retribuciones específicas satisfechas al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención. Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales. Por tanto, para la aplicación del mencionado criterio proporcional (para la cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención), el contribuyente podrá incluir las retribuciones dinerarias y la retribución en especie mencionada en este caso -vehículo-.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 p), 17, 42 y 43.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 6.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante realiza trabajos en el extranjero de forma recurrente. Su empresa le proporciona un vehículo como retribución en especie con un valor de X euros.

Cuestión planteada:

Si podría incluir la retribución en especie como un concepto salarial más a efectos de calcular la renta exenta por aplicación del criterio proporcional previsto para la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

La presente contestación no entra a analizar, por no ser objeto de consulta, si concurren o no los requisitos necesarios para la aplicación de la exención regulada en la letra p) del artículo 7 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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 17.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Por su parte, el artículo 42.1 de la 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 LIRPF 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:

“1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

(...)

b) En el caso de 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”.

La letra p) del artículo 7 de la LIRPF declara exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero cuando concurren determinados requisitos y dispone que: “La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.”

Por su parte, el apartado 2 del artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), especifica que: “La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.”

La cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención se realizará aplicando un criterio de reparto proporcional de las mismas, tomando a tal efecto en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero para efectuar el trabajo contratado en relación con el número total de días del año (365 días con carácter general o 366 días si el año es bisiesto), de tal forma que serán los rendimientos del trabajo correspondientes a los días en que ha estado desplazado los que estarán exentos.

Asimismo, a las retribuciones específicas satisfechas al trabajador como consecuencia del desplazamiento les resultará de aplicación la exención.

Todo ello con un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Por tanto, para la aplicación del mencionado criterio proporcional (para la cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención), el consultante podrá incluir las retribuciones dinerarias y la retribución en especie por la que consulta.

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 Función Pública.