

SECCIÓN DE ASESORES INTERNOS

IMPUTACIÓN FISCAL Y CRITERIOS DE AFECTACIÓN DE VEHÍCULOS EN IRPF: ANÁLISIS Y PROPUESTA PRELIMINAR

David Gutiérrez Abarquero

Miembro de la Sección de Asesores Internos

En colaboración con la Sección de IRPF de AEDAF

El objeto de esta nota es exponer el régimen normativo, doctrina y práctica de los contribuyentes en materia de imputación de rentas en especie por entrega o cesión de uso de vehículos a empleados y afectación de los vehículos al patrimonio profesional o empresarial, en el IRPF, y efectuar una propuesta preliminar de reforma normativa tendente a equiparar el tratamiento fiscal con el existente en otros impuestos, en aras a reforzar la seguridad jurídica y disminuir la litigiosidad.

Queda excluido del análisis las implicaciones de las rentas en especie en materia de eventuales obligaciones del IVA al empleado, que serán objeto de análisis en otra ocasión.

1. Imputación de los vehículos como renta en especie: antecedentes normativos, práctica de los contribuyentes y criterios doctrinales.

La Ley del IRPF de 1991 (art. 27 Uno b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio) fue la primera norma que estableció reglas de valoración de las rentas en especie para la entrega a los empleados o cesión de uso de vehículos automóviles¹, distinguiendo tres supuestos:

- 1) Entrega de vehículo al trabajador: La renta en especie se valoraba por el coste de adquisición del vehículo para el empleador, incluidos los tributos que gravasen la operación.
- 2) Uso por el trabajador de vehículo titularidad del empleador: La LIRPF 18/1991 distinguía dos supuestos (a) si el empleador era propietario del vehículo, la

¹ Hasta la entrada en vigor de la Ley del IRPF de 1991 no existían reglas de valoración de las rentas en especie –con excepción del caso de las viviendas–, ni en consecuencia se encontraban sometidas a ingresos a cuenta, lo que dificultaba su control por parte de la Administración tributaria.

retribución en especie se valoraba en el 15% anual del coste de adquisición del vehículo, incluidos los tributos que gravasen a la operación; (b) si el vehículo no era propiedad del empleador (vehículo arrendado por el empleador), la retribución en especie se cuantificaba en el importe abonado por el empleador en contraprestación al derecho de uso sobre el vehículo.

- 3) Uso y posterior entrega: La retribución en especie se valoraba por el valor normal de mercado del vehículo.

La Ley del IRPF de 1998 (art. 44.1.1º.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) introdujo dos modificaciones en la valoración de esta retribución en especie: por un lado, en el caso de vehículos propiedad de la empresa cuyo uso se cede al empleado, incrementó al 20% el porcentaje de imputación anual sobre el coste de adquisición; por otro, extendió este mismo criterio de valoración al supuesto de que el vehículo no fuera propiedad de la empresa, pero aplicando en este caso el porcentaje del 20% anual sobre el valor de mercado del vehículo si fuera nuevo.

La Ley del IRPF de 2006, vigente en la actualidad, mantiene estas mismas normas de valoración de la renta en especie por entrega o cesión de uso de vehículos a empleados (art. 43.1.1º.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre). Desde su entrada en vigor, la única modificación tuvo lugar en 2015 (Ley 26/2014), para establecer una reducción hasta un 30 por ciento de la valoración de la renta en especie cuando al empleado se le cediera el uso de vehículos considerados eficientes energéticamente, en función de la tipología de vehículo (conforme a las condiciones establecidas en el artículo 48.bis Reglamento del IRPF, RD 439/2007).

La principal cuestión controvertida en materia de esta retribución en especie es la delimitación del grado de utilización de los vehículos “para fines particulares”, porque debe diferenciarse lo que constituye el uso del vehículo para el beneficio particular del trabajador –que es lo que constituye la renta en especie conforme a la definición normativa (art. 42.1 de la Ley del IRPF)-, de lo que es proporcionar al empleado un vehículo para su actividad laboral, para atender a las necesidades de la empresa, que supone una mera utilización de bienes afectos de la empresa en el ámbito de su actividad económica.

Esta delimitación del uso privado frente a uso en actividades laborales es la que genera más controversia, porque lo habitual es que el vehículo que se entrega o cede al empleado reciba un uso mixto, parcialmente a fines particulares y a fines laborales.

La Ley del IRPF nunca ha regulado cómo debe valorarse la renta en especie en estos supuestos de uso mixto, sólo ha tratado los casos de uso mixto –muy limitadamente, como veremos-, al regular el grado de afectación de vehículos a la actividad empresarial de los contribuyentes.

Al no existir regulación, la interpretación en esta materia ha sido muy diversa, no tanto en

lo que respecta a la necesidad de aplicar la proporcionalidad para determinar el uso particular o profesional del vehículo, y cuantificar la retribución en especie –la Administración tributaria ya admitía el recurso a la proporcionalidad en sus resoluciones sobre la Ley del IRPF de 1991²-, sino en lo que respecta a los criterios que se aplican para calcular la proporcionalidad.

Ante las dificultades que presenta esta prueba, tradicionalmente las empresas han tratado de acomodarse, en la medida de lo posible, al "criterio de disponibilidad" del vehículo sentado por la Administración tributaria, acudiendo a los siguientes criterios de imputación proporcional "fijos":

- 1) Criterio de distribución de "cinco séptimos", asignando cinco séptimas partes del valor del coche a fines laborales, y las dos restantes a fines particulares, atendiendo a que la semana laboral tiene cinco días laborables y dos no laborables, lo que resulta en una imputación del **28%** a uso particular, frente al **72%** uso profesional.
- 2) Criterio de distribución basado en "días laborables anuales", computando aproximadamente 225 días del año como utilización del vehículo para fines empresariales, resultando un porcentaje de imputación a fines particulares del **40%** del valor del vehículo, frente a un **60%** destinado al uso laboral o profesional.
- 3) Criterio de distribución basado en "horas laborables anuales", siendo aproximadamente de 1.800 horas sobre las 8.760 horas del año, lo que resulta en una imputación del **80%** del valor a uso particular, frente al **20%** en uso profesional.

Por su parte, la doctrina de la Administración tributaria es prácticamente inamovible desde el año 1991, cuando se regularon por primera vez este tipo de rentas en especie. Desde el primer momento la Dirección General de Tributos se opuso a establecer un régimen de "forfait" al respecto³ y además, estableció como principio rector que la valoración de la retribución en especie conforme a un criterio de reparto debía atender, en la práctica, al tiempo en el que el empleado tiene la "facultad de disposición" sobre el vehículo (incluyendo por tanto noches, fines de semana, etc.), primando este criterio sobre otros como el de la utilización efectiva del vehículo por el empleado (por ejemplo, en función de horas o kilometraje).

Este criterio es muy restrictivo, pero está consolidado desde hace años por parte de la Dirección General de Tributos⁴, y es el que ha sido aplicado continuamente por la Inspección. Además, en fase de revisión administrativa, los Tribunales Económico-Administrativos apoyan por lo general esta interpretación, mediante la referencia al concepto de "susceptibilidad del uso" (similar al de la "facultad de disposición") para

² Consultas de 8 de febrero de 1992, 26 de abril de 1994, 6 de junio de 1995, etc.

³ Misma consulta de 8 de febrero de 1992.

⁴ Podemos citar resoluciones de la Dirección General de Tributos antiguas (19 de diciembre de 2000, 13 de julio de 2001), resoluciones de la década pasada (por ejemplo, la V0772-07 de 13 de abril de 2007, V0788-10 de 22 de abril de 2010) o más recientes (V1063-11 de 26 de abril de 2011, V2867-15 de 5 de octubre de 2015, V2784-18 de 24 de octubre de 2018).

computar el periodo de tiempo en el que el vehículo está a disposición del empleado en cualquier momento fuera de la jornada laboral para valorar la retribución en especie⁵.

En fase de revisión judicial los Tribunales se han mostrado más flexibles al respecto, criticando especialmente aquellas regularizaciones practicadas por la Inspección de los Tributos mediante presunciones basadas en criterios generales, y defendiendo que la retribución en especie se valore en función de las características del puesto de trabajo del empleado y la utilización real del vehículo para fines particulares, no conforme a un criterio de disponibilidad que no casa con la dicción literal del artículo 43.1 de la Ley del IRPF (que hace referencia a la utilización y no a la “facultad de utilización” del vehículo)⁶.

No obstante, se trata de una cuestión controvertida, con elevadas regularizaciones y litigiosidad, lo que demuestra que el recurso a fórmulas de imputación fijas –tanto por parte de los contribuyentes como por parte de la Inspección-, no resuelve adecuadamente esta cuestión.

⁵ Criterio empleado en numerosas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (16 de septiembre de 2005, 2 de febrero de 2006, 21 de diciembre de 2006, 2 de marzo de 2007, 30 de abril de 2009, 3 de diciembre de 2009, 17 de marzo de 2010, 27 de junio de 2013, o la más reciente de 5 de octubre de 2017).

⁶ Sentencias de la Audiencia Nacional 13 de abril del 2009 y del 8 de abril del 2012.

2. La problemática de la afectación de los vehículos a la actividad profesional o empresarial en el IRPF.

La situación de incertidumbre que existe en el ámbito de los vehículos respecto a la valoración de las rentas en especie se extiende también a la consideración de los vehículos como elementos patrimoniales afectos a las actividades profesionales o empresariales de los sujetos pasivos del IRPF.

La Ley del IRPF incluye una definición expresa de elementos afectos a la actividad económica (art. 29) que no existe en el Impuesto sobre Sociedades (IS) –más allá del concepto de actividad económica a efectos de la patrimonialidad⁷–, lo que tiene especial relevancia porque existen referencias a la afectación de elementos patrimoniales para establecer normas particulares, en especial en materia de amortizaciones.

Frente a la situación en el IS, donde en líneas generales la deducción del gasto por amortización del vehículo es fiscalmente deducible siempre que se trate de un activo fijo, y que la amortización recoja su depreciación efectiva y esté reflejada en la contabilidad, en el IRPF la norma excluye en su regulación la posibilidad de que los elementos patrimoniales estén afectos parcialmente al desarrollo de actividades económicas cuando se trate de elementos indivisibles (art. 29.2 de la Ley del IRPF).

Es más, en su desarrollo reglamentario (art. 22 del Reglamento del IRPF) la norma va más allá y establece dos exclusiones que afectan directamente al ámbito de los vehículos: por un lado, se excluye de los elementos patrimoniales afectos a aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para las necesidades privadas sea accesorio y notoriamente irrelevante (apartado 2. 1º art. 22); y, por otro, considera utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Como única excepción, el Reglamento admite que esta exclusión no se aplique a determinadas tipologías de vehículos, fundamentalmente los destinados al transporte de mercancías o viajeros, los de enseñanza, los de representantes o agentes comerciales, o los destinados al alquiler (apartado 4. 1º art. 22).⁸

⁷ Artículo 5.1 de la Ley del IS (Ley 27/2014).

⁸ En relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de junio de 2019, con número de recurso 1463/2017, ha ratificado de una manera clara este tratamiento en el IRPF, en los términos expuestos anteriormente, poniendo de manifiesto en sus fundamentos jurídicos, que en ningún caso, los automóviles de turismo (y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo) serán susceptibles de una afectación parcial, y, que además, la regulación del Reglamento del IRPF en esta cuestión, no establece una presunción “iure et de iure”, no vulnerando, por tanto, el contenido del art. 108.1 de la L.G.T. (Ley 58/2003).

Esta regulación –exclusiva del IRPF–, más allá de reflejar una injustificada y desventajosa asimetría con el régimen de afectación de elementos patrimoniales en el IS, implica que en la práctica sea muy difícil que el contribuyente de IRPF que pretenda afectar un vehículo particular a su actividad profesional o empresarial (fuera de los sectores de actividad citados en el párrafo anterior), pueda deducir de sus ingresos la amortización del vehículo como gasto fiscal de la actividad.

Más aún si, como sucede en la práctica, la Inspección también aplica en este ámbito el criterio de la facultad de disposición, de forma que la mera susceptibilidad de uso privado hace imposible cumplir con la afectación exclusiva que exige la Ley del IRPF para considerar que el vehículo está afecto a la actividad profesional o empresarial del contribuyente.

Es cierto que, de forma aislada, en fase de revisión judicial algún Tribunal ya ha denunciado esta asimetría entre el IS y el IRPF⁹, pero por lo general las regularizaciones practicadas por la Inspección son confirmadas en fase de revisión económico-administrativa y judicial, con base en el tenor literal de la norma.

La situación es más grave si se contrasta con la calificación de los vehículos como activos afectos en otras leyes fiscales. El ejemplo más evidente es el IVA donde a efectos del régimen de deducción del IVA soportado la Ley del IVA (art. 95 de Ley 37/1992, de 28 de noviembre) establece como presunción que los vehículos automóviles (turismos y sus remolques, ciclomotores y motocicletas) se presumen afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100, salvo determinadas categorías de vehículos que en función de la actividad desarrollada, se presumen íntegramente afectos a la misma (fundamentalmente los destinados al transporte de mercancías o viajeros, los de enseñanza, los de representantes o agentes comerciales, vigilancia, apartado Tres.2º del art. 95); y pudiendo admitir estas presunciones prueba en contrario.

No sólo en materia de IVA opera este tipo de presunción. Otro ejemplo interesante en esta materia es el tratamiento de los vehículos automóviles en el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte (IEDMT, regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre) que considera no sujetos al impuesto especial la matriculación de determinados vehículos (entre otros los destinados al transporte de mercancías) que se afecten significativamente al ejercicio de una actividad económica, presumiendo dicha afectación significativa, como regla general, cuando el sujeto pasivo tiene derecho a deducirse al menos el 50% del IVA soportado en la adquisición del vehículo, presunción que la Administración tributaria ha reconocido opera *iuris tantum*, permitiendo probar la afectación significativa sin necesidad de acudir al régimen de deducción en IVA¹⁰.

⁹ En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en la sentencia de 18 de febrero de 2015 con número de recurso 15615/2013 en la que se analiza la vulneración de diversos principios constitucionales por el diferente tratamiento en el IS y en el IRPF al permitirse en el IS la posibilidad de afectación parcial mientras que la normativa de IRPF te obliga a demostrar que la afectación debe ser exclusiva.

¹⁰ Aunque sin duda la referencia al IVA será el mejor medio de prueba. La Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos V1135-17 de (11 de mayo de 2017) reconoce la no sujeción a un vehículo de transporte de mercancías N1, adquirido por un Ayuntamiento, para el servicio de bienestar social.

En definitiva, consideramos que el tratamiento fiscal de los vehículos como elemento afecto a actividades profesionales o empresariales es mejorable, existiendo una injustificada desventaja en el IRPF frente al régimen aplicable en otros impuestos.

3. Propuesta de modificación normativa.

A la vista de las circunstancias expuestas, se considera plausible proponer una modificación legislativa en la Ley del IRPF que tenga por objeto calificar el régimen de afectación de los vehículos a la actividad profesional o empresarial de los contribuyentes en el IRPF, y que además sirva como criterio para la valoración fiscal de las rentas en especie devengadas por los empleados.

La modificación consistiría en **extender al IRPF el régimen de presunción *iuris tantum* existente en el IVA** (y, con un alcance distinto, en IEDMT), de forma que **se presuma también en el IRPF la afectación a la actividad en un 50%**, que opere como “safe harbor”, y que admita prueba en contrario por parte de los contribuyentes para considerar una mayor imputación profesional afecta a la actividad.

A continuación, sometemos a consideración una **propuesta preliminar de modificación de los artículos 29 (Elementos patrimoniales afectos) y 43 (Valoración de las rentas en especie)**, que debería venir acompañada por las correspondientes modificaciones en el desarrollo reglamentario.

<u>Redacción actual</u>	<u>Propuesta de modificación</u>
<u>Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.</u> (...) 2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente	<u>Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.</u> (...) 2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. <i>Salvo los supuestos en los que la Ley o el Reglamento lo establezca expresamente, no</i> serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. <i>Cuando se trate de vehículos automóviles que se empleen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. No obstante, el sujeto pasivo podrá acreditar un grado de utilización distinto en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.</i> Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente

<i>irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.</i> <i>La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.</i> <u>Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.</u> 1. <i>Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:</i>	<i>irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.</i> <i>La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.</i> <u>Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.</u> 1. <i>Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:</i>
(...) <i>b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:</i> <i>En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.</i> <i>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.</i> <i>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.</i> <i>En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.</i>	(...) <i>b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:</i> <i>En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.</i> <i>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.</i> <i>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.</i> <i>En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.</i> <i>Cuando se trate de la utilización o entrega a empleados de vehículos automóviles que se empleen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, para determinar el valor de la renta en especie se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. No obstante, el pagador de las rentas podrá acreditar un grado de utilización distinto en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.</i>

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.